

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANĚ

Vnitropodnikové účetnictví a jeho koncepce

The Intradepartmental Accounting and Its Conceptions

Student:
Vedoucí diplomové práce:

Tereza Kalužová
Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně příloh vypracovala samostatně,
kromě příloh č. 1, č. 2 a č. 3, které mi poskytlo TEMPO, obchodní družstvo.

Dne: 30. 4. 2010

.....
Tereza Kalužová

Obsah

1	ÚVOD.....	2
2	VÝZNAM A FUNKCE VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	3
2.1	SUBSYSTÉMY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	7
2.1.1	<i>Kalkulace</i>	8
2.1.2	<i>Rozpočetnictví.....</i>	12
2.1.3	<i>Vnitropodnikové účetnictví.....</i>	13
2.2	NÁKLADY	15
2.2.1	<i>Druhové členění nákladů</i>	17
2.2.2	<i>Kalkulační členění nákladů.....</i>	17
2.2.3	<i>Účelové členění nákladů</i>	17
2.2.4	<i>Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....</i>	18
2.2.5	<i>Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů.....</i>	19
2.3	VÝNOSY.....	19
2.3.1	<i>Členění výnosů</i>	20
2.4	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU.....	21
3	FORMY A TYPY VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ	24
3.1	JEDNOOKRUHOVÁ SOUSTAVA	24
3.2	DVOUOKRUHOVÁ SOUSTAVA.....	25
3.3	KOMBINOVANÁ SOUSTAVA.....	27
3.4	TYPY VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ	28
3.4.1	<i>Odpovědnostně orientované účetnictví.....</i>	28
3.4.2	<i>Výkonově orientované účetnictví.....</i>	30
3.5	VNITROPODNIKOVÁ CENA	35
4	VYUŽITÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ V HOSPODÁŘSKÉ PRAXI.....	38
4.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	39
4.2	ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI.....	40
4.2.1	<i>Vnitropodnikové účetnictví.....</i>	41
4.2.1.1	<i>Vnitropodnikové účetnictví v jednotlivých činnostech</i>	43
4.2.1.2	<i>Vnitropodnikový reporting.....</i>	46
4.2.1.3	<i>Analýza reportu plnění podnikatelského záměru.....</i>	47
4.2.1.4	<i>Analýza reportů prodejen se zaměřením na výsledek hospodaření</i>	51
4.2.1.5	<i>Analýza reportů maloobchodní a velkoobchodní obrát</i>	55
4.2.1.6	<i>Analýza reportu maloobchodní marže</i>	56
4.2.1.7	<i>Zhodnocení reportů</i>	58
5	ZÁVĚR	59
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	60

1 Úvod

Prvotní orientace velkých či malých společnost v posledních letech směřovala na finanční účetnictví upravené zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákonem o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Každá společnost účtuje tak, aby správně prokazovala své náklady a výnosy a řádně odváděla daně do státního rozpočtu. Účetnictví také vykazuje stav a změny v aktivech a pasivech dané společnosti. Důležité je, aby společnosti respektovaly platné právní předpisy, které je regulují. Zveřejňované informace ve finančním účetnictví jsou relativně syntetické, ale pro vedení podniku je podstatné vykazovat v účetnictví značné množství analytických informací o faktorech, které ovlivňují výsledky podniku. S ohledem na uvedené zákony je finanční účetnictví vedeno ve společnostech v souladu s předpisy, ale nezabývá se řešením vnitřního účtování. Proto je ve společnostech nutné zavést rovněž vnitropodnikové účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví se poslední dobou stále více dostává do popředí zájmů vedení společností, což je dobré pro samotnou společnost, ale i její okolí. Kvalitní informace z vnitropodnikového účetnictví se stávají pro manažery společnosti jedním ze základních pilířů úspěšného fungování podniku.

Tato diplomová práce je zaměřena právě na vnitropodnikové účetnictví a jeho koncepční řešení. Konkrétní řešení vnitropodnikového účetnictví v praxi a využití informací vnitropodnikového účetnictví v procesu řízení a rozhodování je pak obsahem praktické části této práce. Pro teoretickou část práce používám poznatky čerpané z odborné literatury, která se věnuje problematice vnitropodnikového účetnictví. Cílem teoretické části je charakterizovat podrobněji funkce a metody vnitropodnikového účetnictví, rozdělení nákladů ve společnosti, zdůraznění výhod či nevýhod jednotlivých forem vedení vnitropodnikového účetnictví. Dalším cílem je vysvětlení jaké funkce má vnitropodniková cena ve společnosti a jakou návaznost má na průběh výpočtu kalkulace. Pro praktickou část práce využiji informace o daném podniku především z interních zdrojů, z vnitropodnikových směrnic pro danou oblast a jednotlivých reportů z vnitropodnikového účetnictví. Cílem této části je analýza, řešení a využití vnitropodnikového účetnictví, vnitropodnikového reportingu a informace v něm obsaženy. Ke každé složce vnitropodnikového reportingu je kurzívou vyjádřen můj vlastní názor, případně připomínka či návrh.

V diplomové práci využívám metodu deskripce, analýzy sekundárních dat a pohovorů s vedením společnosti a metodu praktické aplikace.

2 Význam a funkce vnitropodnikového účetnictví

Literatura zabývající se účetnictvím nabízí několik definic slova účetnictví. Jednou z nich je i definice, že účetnictví tvoří uspořádanou soustavu informací jak o finančním hospodaření, tak i o výsledku hospodaření podnikatelského subjektu (obchodní společnosti, družstva, podniku). Informuje o tom, co se děje s finančními prostředky vloženými do podniku.

Je vědou o sběru, záznamu, klasifikaci, sumarizaci, interpretaci finančních a jim obdobných dat takovým způsobem, aby mohla být činěna podnikatelská rozhodnutí. Je jazykem podnikatelské komunikace.

Předmětem účetnictví je zaznamenávat v účetní jednotce:

- stav a pohyb majetku a závazků,
- stav a změny vlastního kapitálu,
- náklady a výnosy,
- výsledek hospodaření.

Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zobrazit ekonomickou realitu podnikatelského subjektu a poskytovat ekonomické informace uživatelům, aby mohli přijímat správná rozhodnutí. Jde zejména o informace potřebné pro rozhodování o nejvhodnějším využití a umístění prostředků, které mají k dispozici.

Účetnictví zaznamenává hospodářské operace (jednotlivé činnosti uskutečňované podnikatelským subjektem při podnikání), které mají ekonomické důsledky, a tím je dána jeho nezastupitelná úloha.

Informace účetnictví slouží pro řízení a rozhodování zejména následujícím uživatelům:

- **externí uživatelé** – věřitelé (úvěrující peněžní ústavy, dodavatelé), zákazníci, finanční úřady, instituce zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, veřejnost a další,
- **interní uživatelé** – řídicí pracovníci podnikatelského subjektu (manažeři na různých úrovních řízení, představenstvo, dozorčí rada apod.).

Všeobecné účetní zásady tvoří základ účetních systémů jednotlivých států. Účetní zásady představují soubor určitých pravidel, která je nutno dodržovat při:

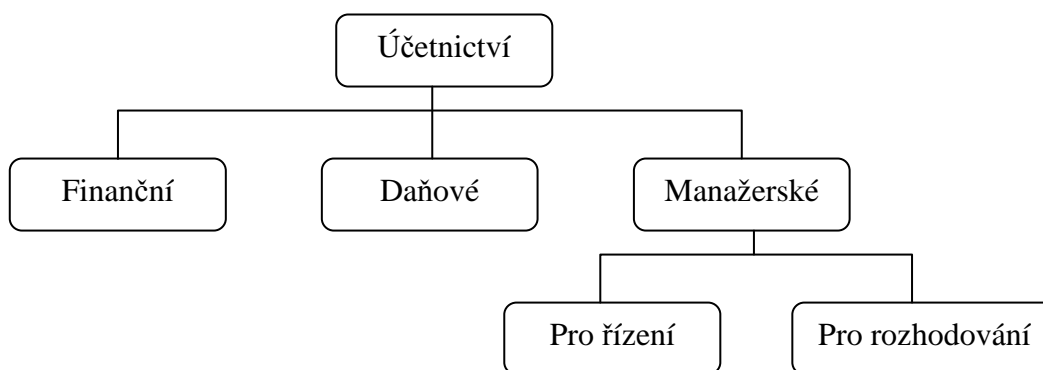
- vedení účetnictví,
- sestavování účetních výkazů,
- předkládání účetních výkazů uživatelům.

Účetnictví je v České republice regulováno státem, prostřednictvím Ministerstva financí. Mezi základní **právní normy** upravující účetnictví patří:

- zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“),
- české účetní standardy pro podnikatele.

V současné době lze účetnictví rozdělit na finanční, daňové a manažerské účetnictví viz **obrázek 2.1**. Tyto tři druhy účetnictví účetní jednotky jsou podmíněny rozdílnými požadavky na účetní informace.

Obr. 2.1 Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví



Zdroj: KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 25

Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je zaměřeno na získávání a poskytování ekonomických informací, které požadují zejména externí uživatelé a které jim umožní rozhodování.

Poskytuje informace o účetní jednotce jako celku, tj. o jejím majetku, závazcích, vlastním kapitálu a dále o nákladech a výnosech s cílem zjistit výsledek hospodaření účetní jednotky.

Jsou v něm předně zaznamenány informace o hospodářských operacích, které vznikají ve vztahu k vnějšímu okolí, jde o vztahy finanční povahy, proto se toto účetní nazývá **finančním účetnictvím**.

Pro finanční účetnictví je typické dodržování pravidelnosti sestavování účetních výkazů. Výkazy se musí sestavovat periodicky – ročně, čtvrtletně, měsíčně.

Finanční účetnictví musí splňovat mimo jiné i podmínky pro **srovnatelnost** mezi jednotlivými podniky ve vykazovaných údajích. Proto je finanční účetnictví regulováno ze strany státu v podobě zákonných předpisů. Finanční účetnictví se orientuje na **zobrazení minulosti**. Je definováno z pohledu státu a jeho moci, aby stát zavedl nějaký jednotný, kontrolovaný systém z důvodu daní a statistiky viz [4].

Daňové účetnictví

Smyslem daňového účetnictví je zobrazit stejný proces jako u finančního účetnictví s ohledem na **správné vyjádření** základu daně z příjmů, respektive ostatních daňových pohledávek a závazků podniku. Nedívá se jen na to, zda byl vynaložen nějaký náklad, ale zda byl vynaložen za účelem dosažení příjmů (hledá daňové a nedaňové náklady). Je řízeno **daňovými předpisy** (zákonem o dani z příjmu, o dani z přidané hodnoty, o spotřební dani, dani z nemovitosti, silniční dani atd.) Daňové účetnictví je velice náročné, hlavním důvodem jsou neustále změny legislativy. Daňové účetnictví provádí tzv. daňovou optimalizaci, tedy využití všech legálních postupů ke snížení daňového základu. Daňová optimalizace může probíhat několika způsoby např.:

- a) pořízení dlouhodobého hmotného majetku – snížení daňového základu dosáhne pomocí odpisů,
- b) vytvořením zákonných rezerv,
- c) časové rozlišení leasingu movitého i nemovitého majetku.

Spolu s daňovým účetnictvím je spjat pojem „kreativní účetnictví“. Definice „kreativního účetnictví“ je dosti složitá, ale současná literatura ho vymezuje jako proces

manipulace s účetními údaji s cílem převést účetní výkazy z podoby, jakou by měly mít, do podoby, jakou by si přáli tvůrci výkazů. Záměrem je dosažení příznivého výsledku hospodaření v účetnictví. Mezi manipulace patří např. uznávání fiktivních výnosů nebo nadměrná kapitalizace a odpisová politika, oceňování majetku a nepravdivé vykazování aktiv a závazků aj. viz [4].

Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací, které **potřebuje** vedení účetní jednotky pro rozhodování a kontrolu uskutečňované řídicími pracovníky.

Poskytuje informace **interním uživatelům**, tedy vedoucím, TOP manažerům atd. Jde o soubor různorodých informací nutných pro efektivní řízení podniku.

Manažerské účetnictví je v úplné pravomoci daného subjektu. Záleží pouze na něm jak bude účetnictví využívat.

Pro manažerské účetnictví je důležitý pohled nejen do minulosti ale i do **budoucnosti**.

Manažerského účetnictví je **zaměřeno** na dosažení **účinnosti** a **efektivnosti** podnikatelské činnosti. Slouží pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů (středisek). Jeho předmětem jsou nejen náklady, ale i výnosy, někdy i cash flow viz [6].

Cílem manažerského účetnictví je:

- poskytovat informace interním uživatelům pro rozhodovací procesy tak, aby mohli:
 - ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku,
 - podporovat jeho výkonnost,
 - zlepšovat finanční pozici účetní jednotky.

Toto vše zabezpečuje manažerské účetnictví díky svým subsystémům. Mezi subsystémy manažerského účetnictví patří **kalkulace**, **rozpočetnictví** a **vnitropodnikové účetnictví** viz [4].

Hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím jsou shrnuty v následující **tabulce 2.1**.

Tab. 2. 1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Rozdíly:	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Příjemce informace	externí uživatele	interní uživatele
Forma	svázanost	volnost
Období	měsíc, fiskální rok	nezávislé
Zaměření	peněžní jednotky	Kč, výkony, poměry
Detail účtu	syntetické účty	analytické účty
Detail středisek	společnost celkem	hospodářská střediska
Legislativa	zákon o účetnictví, „prováděcí vyhláška“ „ČÚS“ mezinárodní standardy	pravidla jsou dána vnitřní směrnici a „ČÚS“ č. 001
Kontrola	vnější	vnitřní
Čas	orientace na minulost	orientace na budoucnost
Cíl	minimalizace daňového zatížení	maximalizace zisku účetní jednotky
Účetní výkazy	sestavovány ročně, čtvrtletně, měsíčně	sestavovány denně, týdně (dle potřeby i nepravidelně)

Zdroj: vlastní zpracování

2.1 Subsystémy manažerského účetnictví

Kalkulace

V kalkulaci jsou vyčísleny vlastní náklady a ostatní složky ceny na jednici jednotlivých výkonů. **Předběžná kalkulace** se sestavuje před zahájením výroby a stanoví předběžné náklady na jednici výkonu. Podkladem pro její vypracování jsou technickohospodářské normy a rozpočty režijních nákladů. **Výsledná kalkulace** se vyhotovuje po provedení výkonu, a to z podkladů poskytovaných o skutečných nákladech vnitropodnikovým účetnictvím.

Rozpočetnictví

Rozpočetnictví zpracovává číselné informace jako poklad pro podnikové plánování a rozhodování. Zpracovává informace z jednotlivých hospodářských středisek, které předběžně sestavují plány svých nákladů a výnosů na příští období. Rozpočetnictví představuje důležitou složku pro finanční rozhodování podniku.

Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je ekonomicko-vědní disciplínou. Je považováno za metodicky ucelený systém informací o výsledku hospodaření uvnitř účetní jednotky, tj. v jejích jednotlivých vnitropodnikových útvech. **Zobrazuje stav** daného podniku díky přesné alokaci nákladů a výnosů na jednotlivá střediska, výkony či procesy.

2.1.1 Kalkulace

Jak již bylo zmíněno, jednou ze složek manažerského účetnictví, která úzce souvisí i se samotným vnitropodnikovým účetnictvím, je **kalkulace**. Využívá se k hodnocení nákladů a jejich efektivnosti, ale i k hodnocení výkonů a výnosů, při posouzení minulého období nebo budoucích záměrů.

Kalkulací se rozumí metoda zjištění vlastních nákladů (propočet nákladů) na kalkulační jednici. **Kalkulační jednice** je přesně vymezený vnitropodnikový výkon, na který se zjišťují vlastní náklady, např. 1 pár bot, 1 litr mléka, 100 tun uhlí, 1 hodina opravářské práce aj. Podklady pro zjištění vlastních nákladů poskytuje účetnictví jednotlivých vnitropodnikových útvarů a jejich tzv. **kalkulační připravenost**.

Celkové náklady se následně propočítají jako náklady na kalkulační jednici (přímé i nepřímé), znásobené kalkulovaným množstvím v rámci daného kalkulačního období.

Při sestavování kalkulace se pracuje s tzv. **kalkulačními písemnostmi**, mezi které patří **kalkulační listy** (kalkulační zápisy) a **kalkulační doklady**.

Kalkulace se dělí na **dvě základní skupiny**, a to kalkulace **předběžné** a **výsledné**. Předběžné kalkulace jsou sestavovány před zahájením výroby a obsahují náklady pouze plánované. Výsledné kalkulace se sestavují po ukončení výroby a obsahují náklady skutečné. Porovnáním výsledné a předběžné kalkulace lze určit míru hospodaření střediska

Do předběžné a výsledné kalkulace nelze zahrnout některé druhy nákladů, tzv. **nekalkulovatelné náklady**, u kterých vedení společnosti nepředpokládá, že nastanou. Mezi takovéto náklady patří pokuty a penále, manka a škody, mimořádné náklady, odpis

pohledávky, kurzové ztráty viz [4]. Předběžné kalkulace lze dále členit podle zdroje, z kterého se při sestavování kalkulace vycházelo, na:

- **propočtové kalkulace** – vychází se z propočtu, neboť technicko-hospodářské normy nejsou dány. Taková to kalkulace se stavuje především u zakázkové výroby;
- **plánová kalkulace** – vychází z ročních technicko-hospodářských norem. Tato kalkulace se používá především u sériové výroby,
- **operativní kalkulace** – vychází z denních technicko-hospodářských norem. Ze všech typů kalkulací je tato kalkulace nejpřesnější.

Pro sestavení kalkulací se používá tzv. **kalkulační vzorec**. Kalkulační vzorce jsou různé, např. podle druhů výroby, jiný kalkulační vzorec bude u výrobků a jiný u služeb, liší se také u větších a menších podniků. Každá účetní jednotka má svůj vlastní kalkulační vzorec. Všechny kalkulační vzorce však vycházejí z tzv. **typového kalkulačního vzorce**, který má následující podobu viz [4]:

Příklad typového kalkulačního vzorce

Přímý materiál	}	Přímé náklady
Přímé mzdy		
Ostatní přímé náklady		
Výrobní režie	}	Nepřímé náklady
Vlastní náklady výroby		
Správní režie		
Vlastní náklady výkonů		
<u>Odbytové náklady režie</u>		
Úplné vlastní náklady výkonu		
<u>Zisk</u>		
Prodejní cena bez daně		
DPH a spotřební daně		
Konečná prodejní cena		

V některých účetních jednotkách jsou do vzorce některé položky přidány a některé položky mohou být vypuštěny (např. DPH, pokud společnost není plátce, nebo přímý materiál, pokud je kalkulační jednicí služba).

Přímé náklady na kalkulační jednici jsou známy zcela přesně, ale je nutno určit, kolik činí nepřímé náklady na kalkulační jednici. K tomu účelu jsou používány různé metody kalkulací, např.:

- **metoda kalkulace prostým dělením** – používá se tehdy, pokud se vyrábí jeden druh výrobků,
- **metoda kalkulace dělením pomoci poměrových čísel** – používá se pokud se vyrábí více stejnorodých výrobků, které se liší pouze svou váhou, délkou, objemem. Každému výrobku je přiděleno tzv. **přídělové číslo**. Náklady se rozpočítávají ve stanoveném poměru. Je nutné brát v úvahu dvě veličiny, a to poměrové číslo a objem výroby daného výrobku;
- **metoda kalkulace přírážkové** – používá se tehdy, jestliže se vyrábí více různorodých výrobků. Tyto výrobky vyvolávají rozdílné přímé i nepřímé náklady. Nepřímé náklady se rozpočítávají na jednotlivé výrobky podle zvolené **rozvrhové základny**. Rozvrhovou základnou nejčastěji bývají přímý materiál, přímé mzdy, součet přímých materiálů a přímých mezd, strojové hodiny práce.

Rozvrhová základna může být vyjádřena:

- **hodnotově** – přírážka nepřímých nákladů je vyjádřena v %

$$\text{Režijní přírážka} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}} * 100 = \% ,$$

- **naturálně** – přírážka je stanovena v **Kč/ jednotku**

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} = \text{Kč/jednotku} \\ (\text{naturální jednotky})$$

V podniku využívajícím kalkulace je zpravidla sestavováno několik druhů kalkulací. Systém vzájemných vztahů mezi jednotlivými druhy se nazývá **kalkulační systém**. V rámci tohoto systému lze kalkulace rozlišovat podle různých kritérií, např. podle hlediska času a metody jejich sestavení.

Podle hlediska času se kalkulace rozdělují na **operativní** a **strategické**. V **operativní kalkulaci** je uplatňováno hledisko věcné souvislosti nákladů a od nich se odvíjejících výkonů. Tyto kalkulace se využívají především s krátkodobými a střednědobými rozhodovacími úlohami, včetně rozhodování o vnitropodnikových cenách. Kalkulace se zaměřuje buď na **jednici výkonu** nebo **celkové množství výkonu**. Ve **strategické kalkulaci** může jít o **alokaci kapitálu**, jeho **návratnost** a **příští výnos z kapitálu**.

Podle hlediska zahrnutých nákladů se kalkulace člení na **kalkulace s úplnými náklady** a na **kalkulace s neúplnými náklady**.

Kalkulací plných nákladů přiřazuje výkonu **všechny náklady** (přímé i nepřímé), které byly vynaloženy na jeho vytvoření. Uznává v okamžiku vytvoření výkonu i prospěch z vynaložených fixních nákladů. Nerozlišuje náklady vyvolané **výkonem** a náklady vyvolané **časem**. Při rozdílném prodeji v jednotlivých obdobích umožňuje stabilizovat výsledek hospodaření. Další charakteristikou kalkulace s úplnými náklady je to, že vyhovuje požadavkům finančního účetnictví. Kalkulace s úplnými náklady se používá jako **kritérium cenové politiky**, jako měřítko **konkurenceschopnosti podniku** a také pro analýzu v porovnání **ziskovosti**. Mezi **negativa** kalkulace úplných nákladů patří například:

- statická vypovídací schopnost,
- kalkuluje společné náklady nesourodým skupinám výkonů,
- zobrazuje informace o skutečných nákladech až se zpožděním a další.

Kalkulace **neúplných nákladů** naproti předcházející skupině zahrnují do svých výpočtů jen vybrané náklady. Přiřazují výkonu náklady, které jsou bezprostředně vyvolané výkonem (variabilní náklady), fixní náklady jsou považovány za náklady období. Kalkulace působí motivačně na prodej, zisk je možno zvýšit pouze prodejem výkonů, nikoliv jen jejich vyrobením. Umožňují rozlišovat příčiny vzniku nákladů (výkon a čas) a kvantifikovat přínos výkonu k celkovému výsledku hospodaření. Kalkulace vyhovují požadavkům hodnotového řízení. Výsledek hospodaření je relativně velmi citlivý na rozdíly v množství a struktuře prodaných výkonů v jednotlivých obdobích. Je nutné rozlišovat fixní a variabilní náklady přímo v nákladovém účetnictví v rámci analytické evidence externích, ale i interních nákladů.

Využití kalkulací variabilních nákladů je důležité pro rozhodování o **struktuře sortimentu**, o **variantách sortimentu skladby**, o **limitu ceny** prodávaných výkonů a pro posouzení přínosu konkrétního výkonů k tvorbě zisku. Mezi **negativa** kalkulace neúplných nákladů patří:

- neuvažuje o výši podílu fixních nákladů na výkon,
- nevyhodnocuje výsledný zisk na jednotku výkonu,
- neumožňuje stanovit jeho cenu a další.

2.1.2 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je možno chápat jako součást manažerského účetnictví proto, že každý rozpočet je sestaven na základě vnitřních potřeb řízení podniku. Výsledkem rozpočetnictví je **vypracování plánu a rozpočtů**.

Plán lze chápat jako stanovení dlouhodobého cíle za podnik jako celek, zatímco rozpočty jako vyjádření úkolů pro podnik a vnitropodnikové střediska v maximálním horizontu jednoho roku. V případě konkrétní společnosti záleží počet a hloubka členění plánů a rozpočtů na velikosti podniku a orientaci činnosti.

Po sestavení a sumarizaci dílčích rozpočtů lze vytvořit **celopodnikový rozpočet**. Tím společnost získá celkový přehled o plánovaném hospodářském výsledku a dalších ekonomických veličinách v horizontu jednoho roku. Každá společnost si zvolí takový systém rozpočtů, který je pro ni optimální z hlediska informační schopnosti.

Rozpočet je pro hospodářská střediska základním dokumentem, v němž se vymezuje odpovědnost střediska za vznik nákladů.

Způsob sestavení rozpočtů nákladů se liší v tom, zda jde o náklady **přímé** (jednicové) nebo **nepřímé** (režijní).

Rozpočtování přímých nákladů se týká hospodářských středisek hlavní a pomocné výroby. Tyto náklady se dají **přesně určit na kalkulační jednici**. Podkladem pro sestavení rozpočtu jsou:

- **operativní plán výroby** – určuje, jaké výkony a v jakém množství bude výrobní středisko vyrábět,
- **technickohospodářské normy** – norma **spotřeby přímého materiálu** a norma **přímých mezd** výrobních dělníků na jednotku výkonu. Vychází se přitom z předběžné kalkulace.

Rozpočtování nepřímých nákladů je obtížnější než u rozpočtování přímých nákladů, neboť **nemají přímý vztah k objemu výkonů**. Jsou společné pro více druhů výkonů a nazývají se **režie**. Režijní náklady lze rozdělit na **stálou složku závislou na čase** (odpisy) a **složku úměrnou objemu produkce** (spotřeba režijního materiálu). Proto, aby mohl podnik sestavit rozpočet režii, musí znát jejich **strukturu**.

Podklady pro rozpočtování nepřímých nákladů výrobního střediska:

- **náklady na režijní materiál** – vychází se s technickohospodářské normy spotřeby režijního materiálu,
- **odpisy dlouhodobého majetku** - vychází se z ročního odpisového plánu
- **náklady na opravy a udržování** vychází se z plánovaného objemu oprav a údržby
- **náklady na spotřebovanou energii,**
- **cestovné aj.**

Nejsou-li k dispozici normy, plány či jiné podklady, vychází se **ze zkušeností minulých let** (údajů účetnictví a statistiky).

Kontrola plnění rozpočtu spočívá v porovnání skutečných nákladů a výnosů zjištěných v účetnictví s údaji stanovenými v rozpočtech. V případě, že se objem skutečných a rozpočtovaných výkonů liší, je třeba rozpočet upravit (přepočítat) v položkách přímých nákladů a ostatních nákladů, pro které byly stanoveny normy, a to podle skutečného objemu produkce. Rozdíly se podrobují rozboru z hlediska příčin jejich vzniku. Opět je zde velmi úzká vazba mezi vnitropodnikovým účetnictvím, kalkulacemi a rozpočetnictvím. Zejména rozpočty režijních nákladů, jsou zdrojem dat pro kalkulace, které následně ovlivňují vnitropodnikové účetnictví.

2.1.3 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je systém, který zabezpečuje informace pro řízení společnosti. V současné době je to velice široký pojem a nezahrnuje jen informace účetního charakteru, ale také informace související s účetnictvím.

Termín vnitropodnikové účetnictví výstižně vyjadřuje, že jde o zobrazení celé složitosti vnitřních vztahů v podniku.

Vnitropodnikové účetnictví eviduje, třídí a analyzuje informace o podnikatelské činnosti do výkazů, jejichž posláním je přispět ke zkvalitnění řídicího procesu. Vnitropodnikové účetnictví upravuje **ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech** (bod 2.5).

Předmětem vnitropodnikového účetnictví je zachycení:

- informací o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- informací pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- informací pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností,
- zobrazení každého jednotlivého vnitropodnikového útvaru z hlediska jeho specifické funkce,
- zobrazení vztahů mezi jednotlivými odpovědnostními středisky s ohledem na jejich pravomoci a odpovědnost,
- zobrazení vztahů podniku jako celku a jeho odpovědnostními středisky.

Cílem vnitropodnikového účetnictví je:

- plnit úkoly, která na ně klade naše legislativa,
- poskytovat vybrané údaje pro finanční účetnictví,
- poskytovat informace o nákladech, případně o výnosech jednotlivých vnitropodnikových útvarů z hlediska odpovědnosti za jejich vznik,
- opatřit údaje pro vypracování výsledných kalkulací a pro účinnou kontrolu nákladů,
- poskytovat informace interním uživatelům pro rozhodovací procesy.

Nejdůležitější **funkcí** vnitropodnikového účetnictví je **evidovat** systematicky náklady spadající do zúčtovacího období. Kromě toho plní ještě další důležité funkce, a to:

- **informační funkce** – to je tradiční úkol. Představuje důležitý informační a řídicí nástroj celkového podnikového dění. Hlavním cílem informační funkce je **správně a kvalitně evidovat** náklady a následně tyto náklady **ocenit**;
- **zjišťovací funkce** – zjištěné hodnoty v rámci vnitropodnikového účetnictví předávají důležité veličiny pro vedení podniku, pro stanovení vlastních celkových nákladů, vytvoření ceny, plánování využití kapacity, určení předpokládaného výsledku;
- **normovaná funkce** – tato funkce na základě informovanosti aktuálního objemu nákladů a jejich vývoje ve srovnání s minulostí umožňuje vysvětlení **trendu vývoje v budoucnosti**. Běžné hodnoty představují pokus stanovit průměr na základě srovnávaných údajů. Pro stanovení budoucí plánované hodnoty je nezbytné uvědomit si historický vývoj běžných nákladů;

- **kontrolní funkce** – kontrola znamená stálé srovnávání skutečných a požadovaných hodnot z hlediska výnosu s ohledem na použité množství a technicky kvalitativní výnosnost. Porovnáme-li skutečné náklady s plánovanými, potom odchylka mimo jiné ukazuje, zda byly zohledněny skutečné náklady spojené s vývojem podnikání, a to s ohledem na vytížení kapacity a náklady zboží;
- **analytická funkce** – touto funkcí je nejčastěji zjištěno, jak vysoké byly skutečné náklady a jaké odchylky jsou vykazovány (v peněžních jednotkách nebo procentech) viz [6].

Úloha vnitropodnikové účetnictví spočívá v co **nejvěrnějším** zachycení skutečnosti. Data vnitropodnikového účetnictví jsou ve většině podniků chápána jako důvěrná a vedení podniku nemá zájem o jejich zpřístupnění externím subjektům viz [1].

Jednotlivé části vnitropodnikového účetnictví se mohou členit na:

- výkonově orientované,
- odpovědnostní,
- procesně orientované.

2.2 Náklady

Náklady tvoří rozhodující část koloběhu hospodářských prostředků podniku a vyjadřují proces tvorby nových hodnot.

Jednotlivé druhy nákladů mají v různých podnicích a v různorodých odvětvích odlišnou výšku, a to zejména proto, že výše nákladů je ovlivněna především výrobními podmínkami, objemem výroby a oceněním práce.

Sledování nákladů má přispět k plnění ekonomických úloh typu:

- růst produktivity práce,
- zvyšování rentability,
- zvyšování kvality,
- růst zisku,
- snižování nákladů.

Při zkoumání nákladů je nutno poznat jejich strukturu, respektive zkoumat a členit náklady z mnoha hledisek, která jsou odvozena od potřeb řízení podniku.

Správné určení struktury nákladů umožňuje:

- porovnat skutečné a plánované (rozpočtované) náklady,
- porovnat výsledky za různá časová období a zachytit trendy vývoje nákladů,
- porovnat náklady v různých podnicích (pokud jsou k dispozici informace, tak i z konkurenčních podniků),
- sloužit jako podklad pro kalkulace, rozpočty a tvorbu cen,
- odhalovat faktory, které mají vliv na snižování nákladů,
- určovat zdroje úspor.

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější členění. Jednotlivá členění jsou podstatná pro posuzování a řízení jak hospodárnosti a účinnosti, tak i dílčích faktorů, a to na úrovni podnikové i vnitropodnikové. Jedná se zejména o tato členění viz [6]:

- druhové,
- kalkulační,
- účelové,
- podle odpovědnosti za jejich vznik,
- dle závislosti na objemu prováděných výkonů,
- z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu,
- dle toho, kolikrát byly v organizační jednotce vynaloženy,
- z hlediska rozhodování.

Kromě uvedených hledisek se náklady ještě obvykle člení na **externí** a **interní** náklady. **Externí náklady** vznikají spotřebou či opotřebováním výkonů (výrobků, prací, služeb) jiných subjektů. Přicházejí do podnikové spotřeby jako realizované výkony jiných subjektů. Rozlišujeme náklady **jednoduché** a **prvotní**.

Interní náklady vznikají spotřebou či opotřebováním výkonů (výrobků, prací, služeb) vyrobených uvnitř podniku; vznikají jen v souvislosti s určitou vnitřní vazbou mezi útvary – vyjadřují tedy spojení mezi útvary.

2.2.1 Druhové členění nákladů

Náklady členěné podle druhů jsou informačním podkladem při zajišťování proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím (tj. např. od koho, kdy a kolik vstupů si podnik musí zabezpečit). Mezi základní nákladové druhy patří **spotřeba materiálu**, **spotřeba výkonů**, spotřeba prací a služeb, **mzdové** a ostatní osobní náklady, **odpisy** dlouhodobého majetku a finanční náklady. Druhové členění nákladů je podrobné a snadno zjištěitelné, umožňuje lehce a poměrně přesně sledovat spotřebu nákladů a plánovat je. Nevýhodou uvedeného členění je, že na nižších stupních řízení je omezené, poněvadž se nezabývá příčinou vynaložení nákladů a nehodnotí účelnost či přiměřenost výše vynaložených nákladů. Z tohoto důvodu se druhové členění používá spíše při vykazování nákladů ve výkazu zisků a ztrát.

2.2.2 Kalkulační členění nákladů

Toto členění je zvláštním typem účelového členění nákladů, v rámci něhož se posuzuje souvislost (přímá nebo nepřímá) nákladů s určitým výkonem. Jedná se o jedno z nejsložitějších členění nákladů vůbec. Jeho složitost je daná množstvím vazeb ke konkrétnímu výkonu. Z tohoto hlediska se pak náklady dělí na **přímé** a **nepřímé**.

Přímé náklady přímo souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Lze je přesně přepočítat na jednotlivé výkony (útvary) na kalkulační jednici. Patří do nich jednak jednicové náklady výkonu **vyvolané druhem výkonu** (tj. přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, polotovary vlastní výroby) a **náklady vynakládané v souvislosti** s prováděním pouze tohoto výkonu (jejich podíl na jednici se zjišťuje dělením).

Nepřímé náklady se nevazí k jednomu druhu výkonů, ale zajišťují průběh výkonu v širších souvislostech. Vypočítávají se též na jednici výroby, ale jde o složité výpočty, pro něž existuje celá řada metod (např. kalkulace dělením, kalkulace přírážková). Patří sem většina režijních nákladů.

2.2.3 Účelové členění nákladů

Cílem úloh založených na kontrole hospodárnosti je určit, zda se v podniku náklady spoří nebo překračují. K tomu slouží účelové členění nákladů, které poměruje skutečné náklady s náklady stanovými.

V podnikatelské praxi probíhá strukturalizace účelového členění nákladů v několika úrovních. Předmětem **první úrovně** je rozčlenění nákladů do relativně širokých okruhů

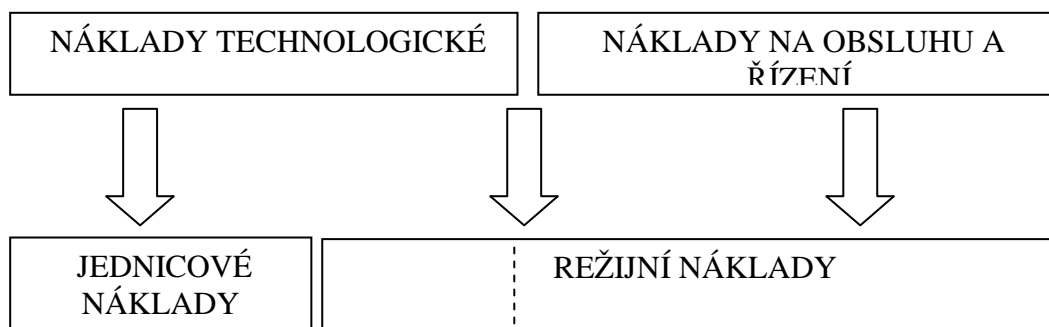
činností výrobních a činností pomocných a obslužných. V další úrovni pak probíhá podrobnější členění viz **obrázek 2.2**.

Podle vztahu nákladů k operaci, která vyvolává jejich vznik, rozčleňujeme náklady do skupiny nákladů bezprostředně vyvolaných technologií dané činnosti. Tyto náklady se tedy nazývají náklady **technologické**. Druhou skupinou jsou náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu dané činnosti. Tyto náklady se nazývají náklady na **obsahu a řízení**. Toto je však značně obecné rozčlenění nákladů, a proto se náklady dále dělí na **jednicové** a **režijní náklady**.

Jednicové náklady jsou náklady bezprostředně vyvolané technologickým procesem, ale neobsahují všechny technologické náklady (bezprostředně souvisejí s jednotkou dílčího výkonu). Rostou přímo úměrně s počtem výkonů (prací, služeb, výrobků). Informační základnou pro jejich řízení je **kalkulace**.

Režijní náklady jsou náklady vynaložené na vytvoření a zajištění podmínek dané činnosti. Vztahují se na více druhů produkce. Zjišťují se nepřímo a existuje řada metod pro jejich výpočet, respektive pro přiřazení podílu režie na jeden výrobek, službu, apod. S režijními náklady je spojena větší obtížnost kontroly těchto nákladů než s náklady jednicovými. Informační základnou pro jejich řízení je **rozpočet** viz [4].

Obr. 2.2 Účelové členění nákladů



Zdroj: vlastní zpracování

2.2.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Při řízení hospodárnosti a efektivnosti může docházet k vyjádření vztahu nákladů a konkrétního vnitropodnikového útvaru, v němž aktivita probíhá. Základem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozčlenění podle místa vzniku nákladů. Vnitropodnikové útvary, které na sebe vážou náklady odpovědnostně přiřazovány, se nazývají **odpovědnostní střediska**.

Tento pojem se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku. Jejím smyslem je vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, aby bylo možno posouzení hodnotových výsledků.

Pro řízení pracovníků na dané úrovni je typická taková úroveň odpovědnosti, která umožňuje řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů. Z tohoto hlediska se rozlišuje se šest základních typů odpovědnostních středisek: **nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové.**

Náklady, které vznikají vnitropodnikovému středisku se označují jako **náklady interní**. Jejich výše závisí na množství dílčích výkonů a následně na vnitropodnikovém ocenění viz [6].

2.2.5 Členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů

Při změně objemu činnosti (např. výroby) se nechovají všechny náklady stejně, jednotlivé skupiny nákladů se mění odlišně. Při krátkodobém pozorování je důležité, zda se sledují náklady celkové, nebo náklady průměrné. Dle toho, jak se mění výše nákladů vzhledem ke změně objemu činnosti, se náklady dělí na:

- **variabilní náklady** – náklady se v závislosti na objemu výkonů mění. Vznikají v souvislosti s potřebou technicky dělitelných ekonomických zdrojů, které se vynakládají v závislosti na objemu činnosti (na objemu výkonů, na objemu výroby výrobků);
- **fixní náklady** – náklady se v určitém rozpětí prováděných výkonů nemění. Jsou to nejčastěji náklady určené k zajištění výrobního procesu (jejich značná část se vynakládá často ještě před zahájením výrobního procesu). Vznikají v souvislosti s vynakládáním techniky nedělitelných zdrojů. Náklady jsou uskutečňovány jednorázově, bez přímého vztahu k určitému objemu výroby viz [6].

2.3 Výnosy

Výnosy jsou výkony podniku oceněné tržní (realizační) cenou. Podnikové výnosy jsou výstupem z podniku. Tento výstup uspokojuje potřeby a požadavky jiných subjektů - respektive trhu. Tím plní podniky hlavní cíl, který je vlastně prvotní příčinou, ale zároveň i podmínkou jejich existence.

Podnikové výkony se stávají podnikovými výnosy jen tehdy, jestliže jsou realizovány na trhu. Prostřednictvím prodeje svých výkonů získává podnik to, co vynaložil na realizaci výkonů (mobilní zdroje na opakování jednoduché reprodukce) a zisk.

Za výnosy se považují:

- tržby,
- některé vnitropodnikové dodávky vnitropodnikových výkonů,
- dotace, intervence k prodejním cenám, příplatky a prémie a další iniciační nástroje hospodářské politiky státu.

Za vnitropodnikové výnosy se považují:

- výnosy organizačních útvarů uvnitř podniku (vznikají vzájemným poskytováním a předáváním výkonů uvnitř podniku),
- výkony vážící se přímo na finální výkony podniku.

2.3.1 Členění výnosů

Ve vnitropodnikovém účetnictví se objevují **vnitropodnikové výnosy**, které se vztahují k výkonům provedeným v příslušných vnitropodnikových útvarech.

Vnitropodnikové výnosy představují specifikum vnitropodnikového účetnictví.

Výnosy se oceňují vnitropodnikovými cenami, které jsou stanovené pro každý druh vnitropodnikových výkonů. Výnosové položky se oceňují na účtech středisek na výstupu, tj. na straně Dal:

- a) u středisek výrobních, správních a odbytových formou přírážek nebo sazeb,
- b) ve středisku realizace formou výrobních cen odbytových výkonů. V případě změny zásob nedokončené výroby se oceňují skutečnými náklady.

Při členění vnitropodnikových výnosů se používá daleko méně klasifikačních hledisek než při sledování nákladů. Výnosy se nejčastěji sledují:

- **podle druhů** – členění výnosů je tak dáno členěním účtové třídy 6 - výnosy,
- v **úcelovém členění**, které je logickou charakteristikou výnosů. Výnosy totiž vznikají v úzké vazbě na realizované činnosti, které je možno rozlišovat dále až na podrobné výkony, pro něž je k dispozici prodejní cena.
- **ve vztahu ke změně objemu činnosti**. Toto členění má pouze okrajový význam.

Faktory ovlivňující výšku výnosů:

- objem a kvalita realizovaných výkonů,
- cena za jednotku realizovaného výkonu,
- sortimentní skladba.

2.4 Organizační struktura podniku

Rozdělení podniku po stránce nejen provozní, ale také po stránce ekonomické na jednotlivé úvary ekonomického charakteru je důležitou součástí sledování a řízení jednotlivých činností podniku. V podnikatelské praxi je podnik rozčleněn na nižší ekonomické útvary, které se nazývají **hospodářská střediska** viz [6].

Hospodářské středisko jako samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar je charakterizováno následovně:

- plní předem stanovený úkol výrobního charakteru, vyjádřený v naturálních i v peněžních jednotkách,
- měří množství a strukturu svých výkonů a kontroluje jejich ocenění a jakost,
- je důležitým hlediskem při řízení podniku, kdy je využíváno hodnotových vztahů.
- svou spotřebu majetkových složek vyjádřenou v peněžních jednotkách dokáže porovnávat se svými výkony, a to jak u prvotních nákladů a výnosů, tak i u druhotných nákladů a výnosů vznikajících předávkou výkonů mezi středisky,
- zaznamenává skutečné a předem stanovené náklady a určí výsledek hospodaření ve vnitropodnikovém účetnictví.

Členitost hospodářských středisek a jejich vzájemné vztahy jsou určeny podle konkrétních podmínek v podniku. Složitost členění je závislá na druhu a organizaci podnikatelských činnosti.

V podnicích se zpravidla z **hlediska typů středisek** zřizují:

- **výrobní střediska** – probíhá zde technologicky uzavřený cyklus, který začíná výdejkou materiálu ze skladu a končí dokončením výrobků nebo provedením služby. Toto dokončení činnosti se nazývá **výkon střediska**. Za výkon lze považovat jak finální výrobek, tak jeho jednotlivé části (nedokončená výroba).

Věnuje se také pozornost odpovědnosti pracovníků za činnost úvaru a za náklady a výnosy střediska. Je zde uplatňováno **kalkulační hledisko**, které je dáno tím, že výrobní střediska účtují podle skutečných nákladů podle výkonů. To vede k tomu, aby režijní náklady, které nelze na výrobek stanovit přímo, byly zahrnuty do vlastních nákladů výroby v co možná nejpřesnější výši;

- **středisko výrobní režie** – výrobní režie je chápána jako náklady na obsluhu výroby (včetně odpisů) vznikající ve výrobních střediscích hlavní činnosti. Jako součást výrobní režie mohou být uvedeny náklady na provoz mezikladů pro převod nedokončené výroby a polotovarů z jednoho výrobního střediska do dalšího výrobního střediska;
- **zásobovací střediska** – sledují se zde náklady na skladování, výdej a další úpravy jednicového a režijního materiálů. Zásobovací režie zahrnuje mimo jiné také náklady spojené s vlastním provozem zásobovacích středisek. V některých podnicích v zásobovacích střediscích dochází i k dělení materiálu. Tyto náklady se pak nepovažují za režijní, ale za náklady jednicové;
- **správní střediska** – správní střediska zpracovávají náklady na řízení a správu podniku jako celku. V některých případech také náklady na řízení a správu nižších částí podniku;
- **odbytová střediska** – v odbytových střediscích jsou evidovány veškeré náklady spojené s převzetím, balením, skladováním a expedicí hotových výrobků podniku. S vývojem trhu výrobků a služeb jsou v posledních letech v odbytové režii sledovány i náklady na průzkum trhu;
- **pomocná a obslužná střediska** – střediska zabezpečují činnosti nesouvisející přímo s hlavní činností podniku, ale pro činnosti podniku důležité. Tyto činnosti zajišťují bezproblémový chod samotného podniku. Nákup těchto činností od externích dodavatelů není pro podnik výhodný;
- **realizační střediska** – realizační střediska jsou považována za účetně-technickou záležitost. Jejich úloha spočívá v účtování nákladů a výnosů na prodanou produkci. Výsledkem střediska je pak zisk z realizace produktu podniku viz [6].

Hospodářská střediska vyjadřují účelové třídění nákladů. Ve větších podnicích má takto upravená struktura stránku provozní a stránku ekonomickou. Pro stránku ekonomickou, která vznikla z potřeby ekonomického řízení podniku, je základem **vnitropodnikové účetnictví**. Obě tyto struktury jsou tvořeny souběžně spoluprací vedoucích provozních a

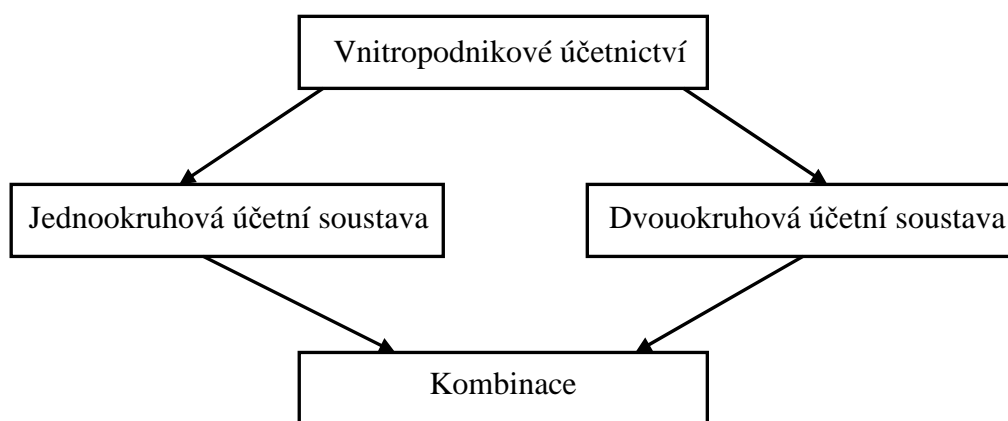
vedoucích ekonomických pracovníků. Provozní struktura je vázána na technické vybavení podnikatelského subjektu, ekonomická struktura je proti tomu flexibilnější. V organizační struktuře podniku se uplatňuje zásada, že **podnik je třeba rozdělit na hospodářská střediska beze zbytku**. To znamená, že pro všechny činnosti v podniku je nutné začlenit tyto činnosti do určitého hospodářského střediska. Při účtování nákladů a výnosů podle hospodářských středisek podnik získává informace o tom, kterého střediska se náklad nebo výnos týká. Náklady na spotřebu materiálu a mzdové náklady lze takto rozdělit bez sebemenších problémů. Problémy nastávají v okamžiku rozdělení nákladů např. na spotřebu elektrické energie. Tento a podobné náklady je **nutno rozkontovat** na jednotlivá střediska. Rozkontování provádí podle zvoleného klíče pracovník určeného hospodářského střediska.

3 Formy a typy vedení vnitropodnikového účetnictví

Každý podnik má své vlastní potřeby pokud jde o způsob využívání účetních dat v organizaci. Proto si jednotlivé podniky zvolí takový systém vnitropodnikového účetnictví, který mu vyhovuje a poskytuje nejlepší informace o stavu společnosti.

Podnik se může rozhodovat mezi třemi **formami** vedení vnitropodnikového účetnictví: **dvouokruhovou soustavou**, **jednookruhovou soustavou** nebo **kombinovanou soustavou viz obrázek 3.1.**

Obr. 3.1 Formy vnitropodnikového účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

3.1 Jednookruhová soustava

Potřebné informace o nákladech, výnosech, aktivech a závazcích pro obě skupiny uživatelů, tj. externích i interních poskytuje **jednookruhová účetní soustava**. Je založena na principu finančního účetnictví **viz obrázek 3.2.**

Tato soustava zcela využívá syntetických účtů v účtové osnově pro finanční účetnictví. Jednotlivé syntetické účty nákladových a výnosových položek se tedy **člení analyticky** dle vnitropodnikových útvarů.

V jednookruhové účetní soustavě se sledují běžné náklady a výnosy podle hospodářských středisek v analytické evidenci účtové třídy 5 - Náklady a 6 – Výnosy.

Jednookruhové účetnictví je zpravidla řešeno tak, že druhotné náklady a výnosy (vnitropodnikové převody) se evidují ve vnitropodnikovém účetnictví vždy **podvojným zápisem** pomocí účtu v účtových skupinách 59 a 69 (obvykle účty 599 a 699). U těchto účtů je vedena analytická evidence podle jednotlivých hospodářských středisek. Jejich vzájemné saldo je nulové.

V podnicích se k třídění a následnému účtování nákladů a výnosů (např. podle druhů a nebo podle hospodářských středisek) běžně využívá software. Jednookruhová soustava se používá v podnicích služeb, nebo podnicích zabývajících se výrobou při malém počtu středisek.

Obr. 3.2 Jednookruhová účetní soustava



Zdroj: vlastní zpracování

3.2 Dvouokruhová soustava

Jak z názvu vyplývá, dvouokruhová soustava pracuje s dvěma okruhy, a to vnitropodnikovým a finančním účetnictvím. Jde o zcela oddělené okruhy, za jejichž obsah odpovídají často i různé skupiny odborníků. **Oddělenost** obou okruhů podporuje i fakt, že subsystém účetních informací pro řízení podniku je důvěrný a informace z něj nejsou

předmětem zveřejňování. Finanční účetnictví odpovídá požadavkům **externích uživatelů**, zatímco vnitropodnikové účetnictví splňuje požadavky **vedení podniku**.

Dvouokruhová soustava zúčtovává každou nákladovou a výnosovou položku dvakrát, jednou ve finančním účetnictví a podruhé pomocí spojovacích účtů v účetnictví vnitropodnikovém.

Druhý účetní okruh vzniká tím, že mezi účty nákladů a výnosů jsou vloženy opět nákladové a výnosové účty tříděné tentokrát dle jednotlivých činností. S náklady a výnosy evidovaných ve finančním účetnictví jsou spojeny pomocí **spojovacích účtů**.

Ve dvouokruhovém účetnictví se využívají volné účtové třídy 8 a 9, které jsou pro potřeby vnitropodnikového účetnictví vyčleněny v účtové osnově **viz obrázek 3.3**. Obsahová náplň jednotlivých účtových tříd, popřípadě skupin je v režii účetní jednotky.

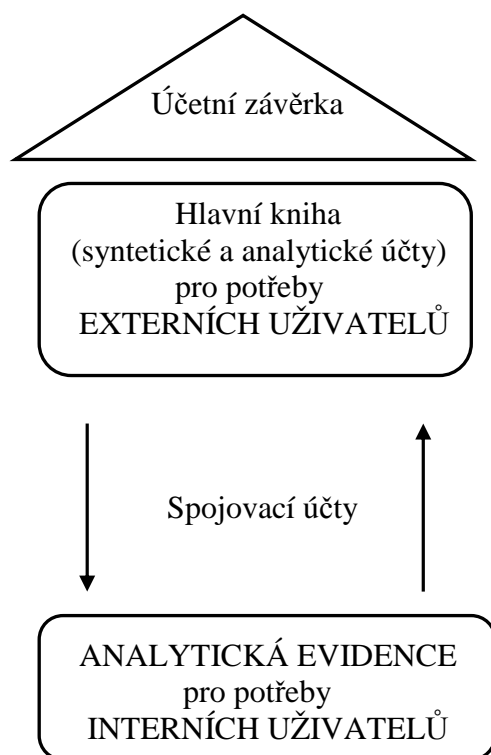
Pro zajištění **kontroly** zaúčtovaných účetních případů se používají pro sjednocení s finančním účetnictvím minimálně tyto spojovací účty:

- a) spojovací účet nákladů – SÚN,
- b) spojovací účet výnosů – SÚV,
- c) spojovací účet zásob – SÚZ.

Zásadní rozdíly v účtování ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví:

- a) ve finančním účetnictví jsou náklady účtovány podle druhů, ve vnitropodnikovém účetnictví podle středisek,
- b) ve finančním účetnictví se vůbec nepromítne podíl nevýrobních středisek na výrobě, ve vnitropodnikovém účetnictví je tento podíl zaúčtován jako výnos jednotlivých středisek,
- c) podíl nevýrobních středisek na zásobách se ve vnitropodnikovém účetnictví následně promítne do hospodářského výsledku,
- d) hospodářský výsledek ve vnitropodnikovém účetnictví odpovídá skutečným nákladům a výkonům na vyrobenou produkci.

Obr. 3.3 Dvouokruhová účetní soustava



Zdroj: vlastní zpracování

3.3 Kombinovaná soustava

Česká legislativa povoluje v podnikové praxi využívat kombinaci obou soustav, která spojuje výhody jednookruhové a dvouokruhové soustavy. V určitých oblastech využívá podnik analytických účtů (jednookruhová soustava) a v oblastech, kde podnik potřebuje podrobnější či odlišné členění nákladů a výnosů, využívá dvouokruhový systém účtování.

Kritéria pro zavedení jednookruhové, dvouokruhové nebo kombinované soustavy vedení účetnictví:

- a) **potřeba** uživatelů účetních **informací**,
- b) **potřeba změny ocenění** majetku a některých pasiv na jiné hodnoty, než jsou přípustné ve finančním účetnictví. Jedná se především o:
 - kalkulační odpisy,
 - kalkulační nájemné,
 - kalkulační mzdy,
 - kalkulační úroky,
 - kalkulační rizika aj.

- c) **velikost podniku** – menší podniky preferují spíše jednookruhovou soustavu, větší pak dvouokruhovou soustavu,
- d) **požadavky** na rozhodovací procesy,
- e) **složitost** výrobního procesu.

3.4 Typy vedení vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví sleduje celý proces přeměny nákladů ve finální výrobky. V tomto procesu je třeba řídit **dvě základní linie**, které probíhají daným procesem:

- **linie výkonová**, která je orientována na zobrazení vztahu nákladů ke konkrétnímu výkonu,
- **linie odpovědnostní**, která zjišťuje přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovému podnikovému výsledku.

3.4.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Odpovědnostně orientované účetnictví se zaměřuje na **sledování** hospodaření jednotlivých **vnitropodnikových středisek**. Hlavním cílem odpovědnostního účetnictví jsou přesně určené pravomoci a odpovědnosti pracovníků.

Mezi další cíle odpovědnostně orientovaného účetnictví patří:

- stanovení dílčích úkolů v jednotlivých okruzích,
- vyjádření diferencovaného přínosu těchto okruhů k celopodnikovým výsledkům.

Míra a oblast pravomoci a odpovědnosti je základní podmínkou pro vybudování systému odpovědnostního řízení. Až poté lze stanovit hodnotící kritéria, na základě kterých je dané vnitropodnikové středisko hodnoceno.

Při vytváření organizační struktury podniku je třeba zohlednit i ekonomickou strukturu podniku. Vzájemným průnikem organizační struktury podniku a struktury ekonomické vzniká **odpovědnostní středisko**. Jednotlivá odpovědnostní střediska se liší zejména mírou přidělené pravomoci a odpovědnosti při jejich řízení, a proto je možno rozlišovat šest základních typů středisek:

- nákladové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,

- investiční středisko,
- výkonové středisko,
- výdajové středisko.¹

Nákladové středisko

Nákladové středisko je považováno za nejnižší útvar. Jeho základním cílem je zjišťování nákladů z hlediska odpovědnosti. Nákladovému středisku je stanoven rozpočet nákladů a ten je následně kontrolován. **Kontrola probíhá dvojím způsobem.** První způsob porovnává skutečné výdaje střediska s tzv. **pevným rozpočtem**. Druhý způsob srovnává skutečné náklady střediska s **předem stanovenými náklady**.

Ziskové středisko

Ziskové středisko je charakteristické tím, že středisko sleduje jak výši nákladů, tak i výši výnosů realizované ve vztahu k vnějšímu okolí. U tohoto typu střediska nemají odpovědní pracovníci pravomoc k pořízení investic. V případě pořízení nové investice je středisko povinno přepočítat rozpočet, neboť bez zavinění střediska vzrostou náklady a klesne zisk.

Rentabilní středisko

Rentabilní středisko je odpovědné jak za výši nákladů a výnosů, tak i za vázanost čistého pracovního kapitálu. Odpovědní pracovníci jsou povinni ovlivňovat především výši zásob, výši pohledávek a krátkodobých závazků z pracovně-obchodních vztahů.

Investiční středisko

Investiční středisko je odpovědné stejně jako ziskové středisko za výše nákladů, výnosů a vázanost kapitálu. Na rozdíl od střediska ziskového má však také pravomoc pořizovat investice. Tato pravomoc by ale měla být určitým způsobem kontrolována, protože zde existuje určité riziko. Které může být spjato s možností existence jistého nežádoucího vývoje v dané sféře.

¹ KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 398-407

Výnosové středisko

Výnosové středisko je svým způsobem obdobou střediska nákladového. Odpovídá za dosažené výnosy z prodeje. Středisko nemá pravomoc k určování ceny výrobků a zboží, a proto se soustředí na maximální objem prodeje.

Výdajové středisko

Výdajové středisko má některé charakteristiky společné s nákladovým střediskem. Tento typ střediska je odpovědný nikoliv za výši nákladů, ale za výši výdajů. Jedná se o střediska, která mají určité výdaje, u nichž se předpokládá přínos pro podnik v budoucnosti. Typickým výdajovým střediskem je výzkum a vývoj, marketing nebo středisko pro vzdělávání pracovníků.

3.4.2 Výkonově orientované účetnictví

Výkonově orientované účetnictví se zaměřuje na sledování nákladů a výnosů vztahujících se k podnikovým výkonům, tj. k výrobkům, k poskytnutým službám či jiným výkonům. Z členění nákladů podle místa vzniku lze snadno odvodit přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům. Výkonově orientované účetnictví využívá **dvě skupiny účtů**:

- **kalkulační** účty – sledují náklady přímo přiřaditelné konkrétnímu druhu výkonu,
- **uspořádací** účty – sledují společné režijní náklady.

V podrobnějším členění je vhodné ve výkonově orientovaném účetnictví sledovat odděleně v rámci **přímo přiřaditelných nákladů – jednicové náklady** a **přímé režijní náklady** a v rámci **společných režijních nákladů – variabilní a fixní režii**.

Výkony jsou oceňovány ve výkonově orientovaném účetnictví **skutečně vynaloženými náklady**, které je účelné sledovat ve dvou složkách nákladů – **náklady předem stanovené** a **odchylky**.

Konkrétní řešení výkonově orientovaného účetnictví závisí především na podmínkách, za nichž probíhá podnikatelský **proces**:

- charakter podnikatelského procesu,
- členitost výrobního procesu,
- organizace dávkování výkonů,
- délka podnikatelského cyklu,
- sdruženost výroby.²

Charakter podnikatelského procesu

Podle tohoto členění se rozlišují dva základní typy výroby, a to **výroba organická** a **heterogenní**.

Za **organickou výrobu** se považuje výroba, která postupně přeměňuje výchozí suroviny ve výrobky s odlišnými vlastnostmi, než měly výchozí suroviny. Příkladem organické výroby je textilní výroba, výroba nápojů a zemědělská výroba. Za výsledek organické výroby se považují homogenní výkony, které se vyznačují **stejnorodostí** výchozí suroviny. Charakteristické pro tyto výrobky je to, že výrobek nelze mechanicky rozdělit na jednotlivé části.

Typickým rysem **heterogenní výroby** je, že pro vznik výrobků je zapotřebí pouze spojení samostatných dílů. Samostatné díly mohou mít charakter výměnné části finálního výrobku. Příkladem heterogenní výroby je například výroba kol, aut, výroba dveří a oken. Výsledkem heterogenní výroby jsou výkony, které lze rozložit na dílčí části.

Členitost výrobního procesu

Jak heterogenní, tak především organická výroba může probíhat buď v jediné, nebo i v několika navzájem navazujících operacích. Tyto operace tvoří **technologicky uzavřený celek**. Podle členitosti výrobního procesu se výroba označuje jako výroba **nečlenitá** nebo výroba **členitá**. Probíhá-li výroba v jediné operaci a je vázána na konkrétní pracoviště, jedná se o výrobu nečlenitou. V takovémto případě není účelné členit výrobu na dílčí procesy.

Častěji se vyskytují případy, kdy se výrobní proces člení z různých důvodů na dvě nebo více samostatných částí. Nutnost členění výrobního procesu může spočívat v tom, že produkce z každého úseků je odlišná a produkty vznikající v předchozím procesu mohou vystupovat jako polotovary do většího množství navazujících úseků.

² KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 213

Organizace dávkování výkonů

Z hlediska dávkování lze rozlišovat výrobu **hromadnou, sériovou a kusovou**.

U hromadné výroby se vyhodnocují výkony ve vztahu k pevně vymezenému časovému intervalu, např. objem výroby za den, měsíc, rok.

U sériové výroby se zadává předem stanové množství výkonů. Vyhodnocení se provádí po dokončení výroby.

Za kusovou výrobu se považuje jednotlivý, kvalitativně odlišný výkon dle speciálních požadavků konkrétního zákazníka. Kusová výroba je charakteristická například pro strojírenství.

Délka podnikatelského cyklu

Délka podnikatelského cyklu ovlivňuje vznik nedokončené výroby. Podle délky podnikatelského cyklu se rozlišují procesy s **rychlým oběhem pracovního kapitálu**, což znamená, že sledování nedokončené výroby není důležité. Při procesu s **poměrně rychlým oběhem pracovního kapitálu** je nedokončená výroba relativně stabilní. Podnikatelské **procesy s výrobním cyklem delším než je hodnotící interval** vyžadují sledování nákladů k nedokončeným výkonům.

Účetním podkladem pro zjištění stavu nedokončené výroby mohou být fyzické inventury.

Sdruženost výroby

Sdruženost výroby je jedním ze základních kritérií pro stanovení metody účtování. Ve sdružené výrobě vznikají alespoň dva nebo více druhů výrobků v určitém vzájemné poměru a náklady na ně nelze vést odděleně. Výrobce při procesu nemá žádnou nebo jen omezenou možnost ovlivnit relace mezi těmito výrobky.

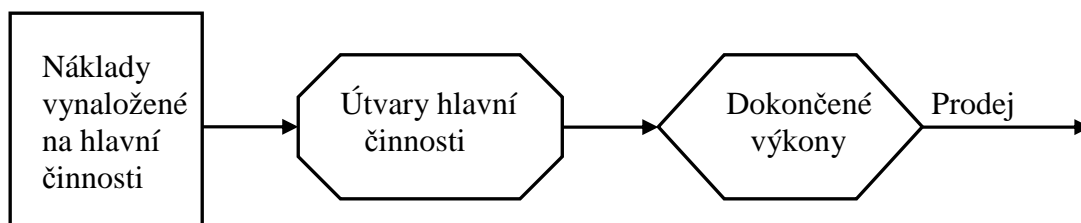
V nesdružených výrobach se rozlišují čtyři základní modely poskytující informace pro stanovení nákladové náročnosti podnikových výkonů. Modely se liší podle možností uplatnění v různých typech výroby.

V této spojitosti se rozlišuje metoda:

- prostá,
- fázová,
- stupňová,
- zakázková.³

Prostá metoda zobrazuje nejjednodušší příklad podnikatelského procesu v podnicích. Výroba jediného druhu výkonu probíhá v nečlenitém procesu. Využívá se při produkci jediného výkonu v určitém procesu. Zobrazení obecného schématu prosté metody se nachází na **obrázku 3.4**.

Obr. 3.4 Obecné schéma prosté metody⁴



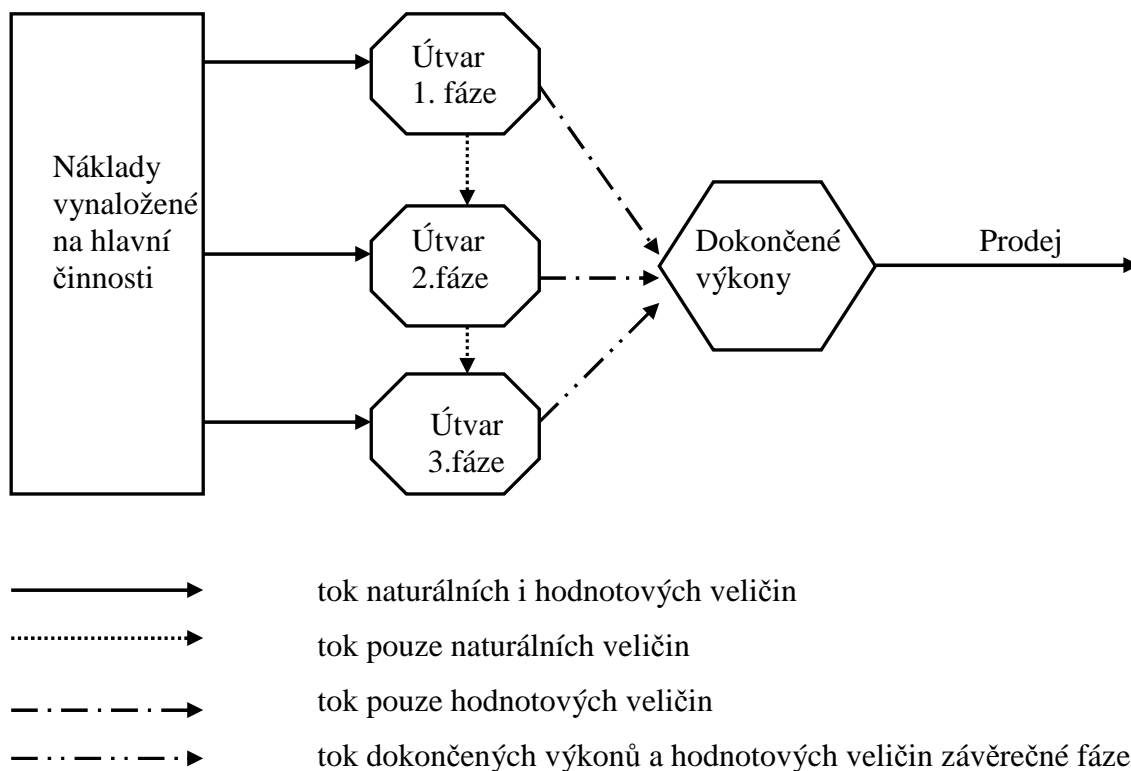
Fázová metoda se používá tam, kde vzniká jediný výkon nebo skupina homogenních výrobků v členité výrobě. V každé fázi vzniká různý počet výkonů. Výkonově orientované účetnictví sleduje vstupy a výstupy jednotlivých fází odděleně. Počet výkonů je v každé fázi jiný. V **obrázku 3.5** je uveden obecný model fázové metody.

Stupňová metoda se také využívá v členitých výroбах, avšak je aplikována spíše v heterogenních výroбах. Na začátku výrobního procesu vznikají polotovary, které pak mohou vstupovat do různých finálních výrobků. Výroba polotovarů je předmětem hodnotového zobrazení v účetnictví ve fázi jejich tvorby a při jejich převodu do navazujících stupňů. Obecné schéma znázorňuje **obrázek 3.6**.

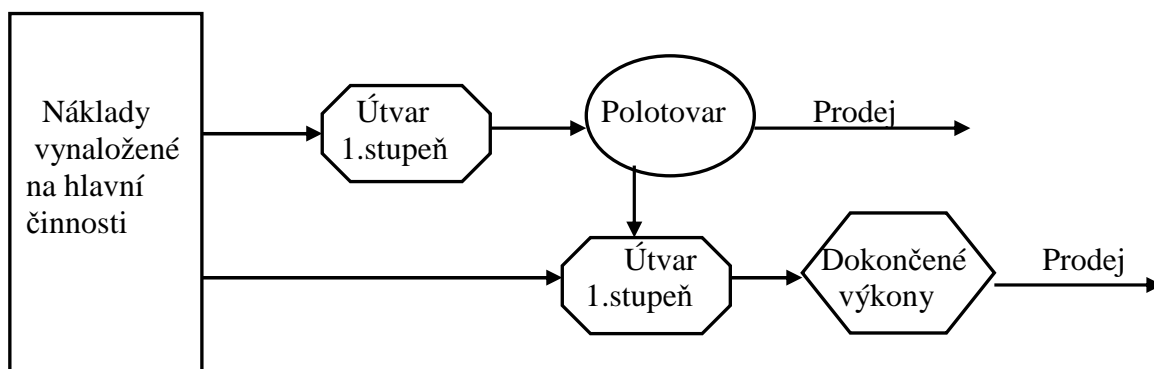
³ KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 215

⁴ KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 216

Obr. 3.5 Obecné schéma fázové metody⁵



Obr. 3.6 Obecné schéma stupňové metody⁶

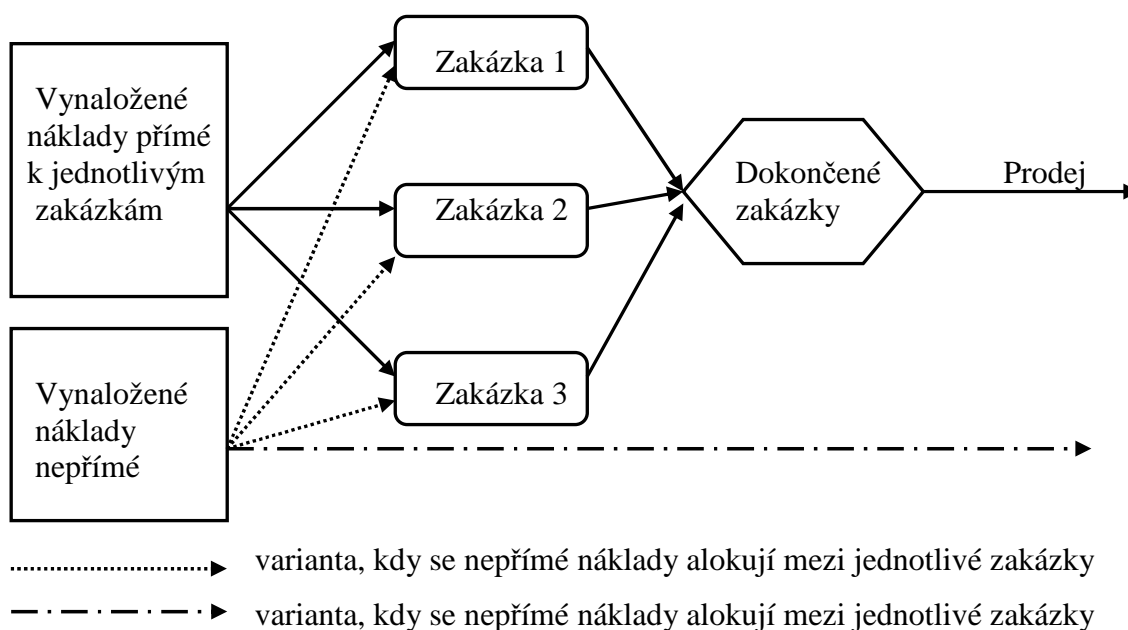


Zakázková metoda se užívá v podnicích, kde vznikají heterogenní výkony dle jednotlivých objednávek zákazníků. Tato metoda se potýká s nákladovou náročností výroby. Objektem zjišťování nákladů v účetnictví jsou jednotlivé výrobky. Obecné schéma zakázkové metody je zobrazeno na **obrázku 3.7**.

⁵ KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 217

⁶ KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 217

Obr. 3.7 Obecné schéma zakázkové metody⁷



3.5 Vnitropodniková cena

Uplatnění odlišných forem řízení vnitropodnikových středisek se nejvýrazněji projevuje v ocenění výkonu daných středisek. Prostředkem ocenění výkonů středisek jsou tzv. **vnitropodnikové ceny** viz [1].

Nutno podotknout, že vnitropodniková cena nevyjadřuje přesně cíle a metody ocenění vnitropodnikových výkonů. Hlavním cílem vnitropodnikové ceny, která je nástrojem odpovědnostního řízení, je koordinace vnitropodnikových vztahů tak, aby vedla k **optimálnímu naplnění celopodnikových cílů**. Z hlavního cíle lze odvodit i funkce vnitropodnikové ceny:

- cena by měla motivovat pracovníky středisek k takovým rozhodnutím, která by byla efektivní pro podnik,
- funguje jako měřítko činnosti střediska,
- odráží úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska.

⁷ KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6, str. 218

Výše vnitropodnikových cen musí vycházet z předem stanovených podmínek. Takto stanovená cena je nástrojem, který odpovídá jeho systémovému začlenění mezi ostatní nástroje centralizovaného či decentralizovaného přístupu k řízení středisek.

Vnitropodniková cena odráží také úroveň pravomoci a odpovědnosti, která je útvaru svěřena s ohledem na optimalizaci podnikových cílů.

V podnicích dochází k předávání výkonů mezi jednotlivými středisky v rámci výrobního procesu (nedokončená výroby, polotovary) nebo jsou výkony poskytovány podpůrnými středisky pro střediska výrobní (režie). Proto je nesmírně důležité správně ocenit tyto výkony právě pro tyto mezistřediskové převody.

Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

Bývá stanovena na úrovni vyšší, než jsou předem stanovené náklady prováděných výkonů. Takto stanovená cena se používá především pro ocenění finálních výkonů, které se prodávají mimo podnik. Tento typ ceny se používá tehdy, má-li středisko pravomoc ovlivňovat objem a sortiment prováděných výkonů, což bývá spojeno s pravomocí sjednávat termíny a formu dodávek a vlastními silami zajišťovat zdroje k jejich uskutečnění. Je především využívána u ziskových, rentabilitních a investičních středisek (útvary zaměřené na maximalizaci prodeje).

Vnitropodniková cena na úrovni tržní ceny

Takto stanovená cena umožňuje bezprostřední srovnání efektivnosti výkonů prováděných ve vnitropodnikových střediscích a v konkurenčním okolí účetní jednotky. Je využívána útvary s vyšší mírou pravomoci a odpovědnosti (např. útvary dopravy). Ocenění na úrovni tržní ceny se používá také jako motivační impuls, který by měl daný útvar vést k lepšímu využití kapacity.

Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů

Takto stanovená cena je nástrojem střediska zaměřit se na zvyšování objemu výkonů, nebo na efektivní změnu sortimentu. Tuto cenu používají v řízení nákladových středisek tzv. vyššího typu. Výše vnitropodnikové ceny závisí na způsobu stanovení fixní části režijních nákladů připadajících na jednotku výkonu. I takovéto ocenění lze aplikovat u středisek, které mají vyšší míru pravomoci a odpovědnosti. Tento typ ceny vede vnitropodnikové útvary k maximálnímu využití výrobní kapacity.

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů

Takto stanovená cena se používá spíše u nákladově řízených středisek. Je považována za nástroj kontroly hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. Používá se ve střediscích, které nemohou ovlivnit využití kapacit. Cílem takto stanovené ceny je dosažení úspory nákladů, tedy minimalizace vložených zdrojů.

Vnitropodniková cena stanovená dohodou

Takto stanovená cena je stanovována nebo přinejmenším schvalována vedením podniku. Je stanovena na základě vzájemné dohody mezi předávajícím a přebírajícím útvarem v případech individuálně sjednávaných subdodávek. Tato cena se odvozuje od tržní ceny, ale vedení si vyhazuje právo zasáhnout v případě, kdy takto stanovená cena by byla proti zájmům podniku viz [1].

4 Využití vnitropodnikového účetnictví v hospodářské praxi

TEMPO, obchodní družstvo, je jedna z největších maloobchodních firem v České republice. Obchodní firma vlastní 98 prodejních jednotek od malých prodejen až po jeden supermarket. Společnost provozuje maloobchodní prodejny se zbožím denní potřeby a prodejny stavebnin, dále se zabývá provozem velkoobchodu potravin, drogistického zboží i ovoce a zeleniny.

Služeb těchto velkoobchodů využívá celá řada velkoodběratelů, buďto přímo nebo prostřednictvím prodejen Cash & Carry.

Vznik obchodního družstva se uvádí od roku 1919, kdy v Ostravě vzniklo družstvo Budoucnost. Od začátku druhé světové války se družstvo značně rozrostlo a jeho největší zastoupení bylo na Opavsku. V roce 1957 se opavské spotřební družstvo přejmenovalo na „Jednota“ a došlo k vytvoření družstva v dnešním rozsahu okresu Opava. Rozhodnutím Shromáždění delegátů, konaného dne 19. 6. 2006, došlo ke změně obchodního jména a loga družstva na TEMPO, obchodní družstvo viz **obrázek 4.1**.

Původně družstvo provozovalo několik potravinářských velkoskladů. Na přelomu let 2003 a 2004 došlo k vybudování moderního logistického centra v Hlučíně. Tento sklad zvítězil v celostátní soutěži o **nejlepší logistické řešení roku 2005** a byl vyhodnocen firmou Microsoft jako **nejlepší aplikace jejich programu roku 2006**.

Největší prodejní jednotkou z maloobchodní sítě je supermarket v Opavě Jaktaři.

Obr. 4.1 Logo



Zdroj: TEMPO, obchodní družstvo

4.1 Organizační struktura

Organizační struktura se řídí organizačním řádem TEMPA, obchodního družstva, který je základním vnitřním předpisem. V souladu s obecně závaznými právními předpisy a stanovami společnosti vymezuje poslání a předmět činnosti družstva. Dále lze z řádu určit vnitřní uspořádání, strukturu útvarů družstva, principy a zásady jejich řízení, působnosti a dělbu práce a vzájemné vztahy.

S výjimkou odborných útvarů podřízených přímo předsedovi členů se struktura družstva na úseky řízené náměstký. V organizační struktuře družstva je řízení zajišťováno na těchto stupních:

- předseda,
- vedoucí úseků – náměstci,
- vedoucí odborů a velkoobchodních skladů,
- vedoucí oddělení a provozních středisek maloobchodu,
- vedoucí prodejní jednotek.

Předseda přímo řídí náměstký a podřízené útvary, jako jsou:

- sekretariát,
- odbor kontroly,
- odbor právní,
- oddělení členů a členských vztahů,
- odbor rozvoje.

Každému náměstkovi je přidělena jednotlivá část úseku. V organizační struktuře jsou proto rozlišováni **obchodní náměstek**, řídící odbor nákupu, odbor marketingu a velkoobchodní sklady, **provozní náměstek**, řídící referenta provozu, provozní střediska maloobchodu a odbor domovní správy a **ekonomický náměstek**, řídící odbor informační soustavy, odbor mezd a pracovních vztahů a odbor plánování a financování. Organizační uspořádání je znázorněno v **příloze č. 1**.

4.2 Účetnictví ve společnosti

Účetnictví společnosti TEMPA, obchodního družstva, se řídí zákonem o účetnictví č. 563/91 Sb. ve znění pozdějších předpisů, prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy pro podnikatele č. 001 až 023. Účetní závěrka společnosti podléhá **auditu**.

Složitost organizační struktury umožňuje společnosti vést účetnictví centralizovanou formou. Účetnictví je vedeno ekonomickým úsekem společnosti, prostřednictvím oboru informační soustavy, který se dělí na oddělení všeobecné účtárny, oddělení účtárny provozoven a likvidace faktur. Účetnictví je vedeno v sídle společnosti v Opavě.

Účetnictví účetní jednotky je zpracováváno programem MBS Navision od společnosti Microsoft implementován společností CCV, s.r.o. Brno. Tento systém využívá současné možnosti komunikace, zejména internet. Veškeré servery se nacházejí na ústředí společnosti v Opavě. Tento databázový server pracuje na platformě Microsoft SQL Server, což je komunikační server pro obsluhu uživatelů z velkoskladu a aplikační server pro řízení terminálů. Tím, že systém MBS Navision využívá standardní rozhraní platformy Microsoft a spolupracuje s aplikacemi Microsoft Office, rozšiřuje možnosti výkaznictví. Veškeré výstupy a sestavy jsou v přehledném grafickém rozhraní Windows. Systém umožňuje účetním údajům být transparentní a plně pod kontrolou uživatelů.

Společnost využívá i další databáze jako jsou například:

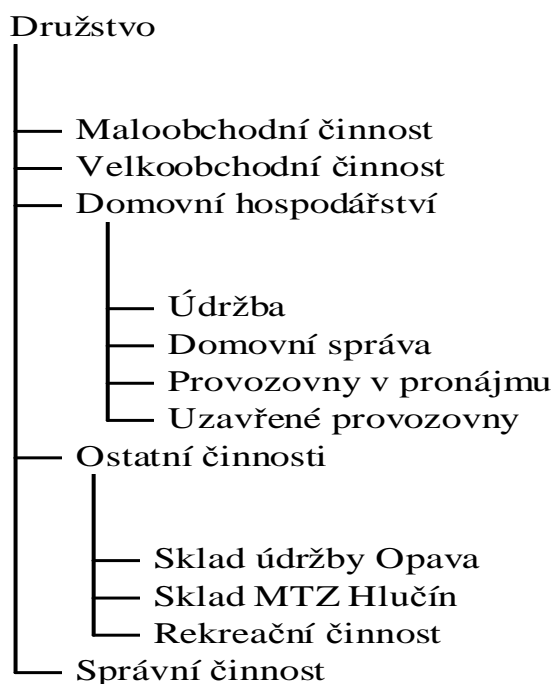
- software pro personalistické údaje a mzdy – zpracována informace o počtu zaměstnanců, produktivitě práce a mzdách v jednotlivých činnostech.
- software pro pokladny za každou prodejnu – zpracovává informace o denním výdeji tržeb jednotlivých prodejen, počtu zákazníků atd.,
- samostatný software pro evidenci čipových karet vydaných společností.

V současné době se testuje nový software "šitý na míru", nazývaný Datový sklad, který spojuje položkové údaje z MBS Navision (NAV) a z pokladen. Tímto softwarem je dosaženo, že ústředí společnosti má mimo jiné k dispozici i stav a strukturu zásob, pohyby zásob.

4.2.1 Vnitropodnikové účetnictví

Činnost společnosti se z účetního hlediska člení na činnosti maloobchodu, velkoobchodu, osobní dopravy, domovního hospodářství, ostatní činnost a správní činnost viz **obrázek 4.2**. Tyto činnosti se dále dělí na střediska, v oblasti maloobchodu na osm provozních středisek a v oblasti velkoobchodní na dva velkoobchodní sklady. Střediska se dále štěpí na nejmenší jednotky tzv. lokace, tedy jednotlivé prodejny.

Obr. 4.2 Schéma činnosti



Zdroj: vlastní zpracování

Ve společnosti TEMPO, obchodní družstvo, je zvolena **varianta kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy** vedení vnitropodnikového účetnictví. Tento způsob vedení je založen na využívání výhod obou účetních soustav. Používá analytickou evidenci účtů k účtům syntetickým, a také využívá účtovou třídu 8 – Vnitropodnikové účetnictví.

Jednookruhová soustava je využívána k sledování nákladů a výnosu v konkrétní lokaci s pomocí 599 – Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výnosy opět v analytické evidenci. V účtové osnově je přesně stanovena analytická evidence účtů viz **příloha č. 2**.

U analytické evidence nákladových a výnosových účtů je základním principem tvorby určení jednotlivých prodejen. Účet, který vyjadřuje součet veškerých analytických účtů ke konkrétnímu účtu je analyticky rozlišen koncovým trojčíslím 995, např. Materiál na skladě celkem 112.995. K účtové skupině 51 – Spotřebované služby jsou vytvořeny analytické účty zatříděné do konkrétní lokace (prodejny).

Vedení vnitropodnikového účetnictví se stalo potřebným pro vedení společnosti. Slouží především k zachycení hospodaření jednotlivých lokalit, k zachycení vnitropodnikových nákladů, k zachycení zásob na velkoobchodních skladech. V současné době jsou požadavky na vnitropodnikové účetnictví velmi vysoké. Za pomoci jednotlivých ekonomických systémů, které družstvo využívá, lze účinněji hodnotit jednotlivá hlediska spojená s hospodařením jak jednotlivých lokalit, tak i společnosti jako celku.

Specifikem vnitropodnikového účetnictví společnosti Tempa, obchodního družstva, je využívání účetní třídy 8 – Vnitropodnikové účetnictví. Účty této skupiny jsou používány pro evidenci **zásob v prodejních cenách** v druhém „vnitropodnikovém“ okruhu.

Evidence je vedena dle jednotlivých hmotně odpovědných pracovníků – vedoucích provozních jednotek. V účtové třídě 8 – Vnitropodnikové účetnictví jsou používány účty 801 – Zásoby v Cash & Carry a účet 802 – Zboží prodejen. Opět je zde tvořena analytická evidence, kdy součtový účet všech analytických účtů má koncovku 995.

Počáteční stav zásob v prodejní ceně je zaúčtován jako 801/syntetický účet – v případě zásob v prodejně Cash & Carry a 802/syntetický účet – v případě zboží dalších prodejen. Na těchto účtech jsou evidovány veškeré pohyby zásob. S okruhem finančního účetnictví je druhý okruh spojen spojovacími účty:

- 811010 – Spojovací účet k zásobám,
- 811020 – Spojovací účet k tržbám,
- 888888 – Spojovací účet.

Společnost má vnitropodnikové účetnictví propracované do sebemenších detailů. Velikou výhodou nejen pro vedoucí pracovníky je to, že veškeré informace z vnitropodnikového účetnictví jsou dostupné on-line. Podle mého názoru společnost vhodně zvolila využívání volné účtové třídy 8 – Vnitropodnikové účetnictví pro evidenci zásob v prodejních cenách.

4.2.1.1 Vnitropodnikové účetnictví v jednotlivých činnostech

Činnost maloobchodní

Evidence zásob zboží v jednotlivých prodejnách se řídí vnitropodnikovými směrnici a pokyny vedoucích jednotlivých prodejen. Jak už bylo výše zmíněno, společnost zásoby zboží vede na účtech 801, 802 v analytické evidenci ve spotřebitelských cenách včetně DPH, v nákupních cenách se zásoby evidují na účtu 134 – Zboží v maloobchodních prodejnách.

Na účtech 801,802 jsou zachyceny zásoby zboží v prodejních cenách. Vedení zásob v prodejních cenách je obvyklým znakem pro maloobchod. Vede se především u zásob zboží, u kterých nelze vést skladní karty.

Maloobchodní činnost je prováděna v 98 prodejnách, složených z určitých typů prodejen viz **tabulka 4.1**. Společnost rozlišuje několik typů prodejen rozdělených dle velikosti. Velikost prodejen je dána obratem, respektive potenciálním obratem dle počtu a struktury obyvatel v obci.

Tab. 4.1 Struktura prodejen

Počet prodej	Druh prodejny
1	Supermarket TERNÓ
44	TUTY
1	Typ A
1	Prodejna masa a uzenin
28	Typ B
17	Typ C
4	Průmyslové zboží
2	Stavebniny

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky:

Typ A – je specifická prodejna (jen pro potraviny)

Typ TUTY – prodejny s měsíčním maloobchodním obratem větším než 1 000 000 Kč.

Typ B – prodejny s měsíčním maloobchodním obratem od 500 000 do 1 000 000 Kč

Typ C – prodejny s měsíčním maloobchodním obratem do 500 000 Kč.

Podle obrátu (potenciálního obrátu) prodejny jsou pak jednotlivé prodejní jednotky zařazeny do velikostních kategorií s určeným počtem prodávaných položek s přímou podporou prodeje (letáky). Propagační materiály vycházejí ve třech verzích. Jedna verze je samostatný leták pro jediný supermarket TERNÓ (vychází jako čtrnáctideník), druhá verze podporuje zboží v prodejnách TUTY (vychází jako měsíčník), v prodejnách stavebnin a v prodejnách s průmyslovým zbožím pod názvem TUTY JISTOTA DOBRÉHO NÁKUPU (vychází jako měsíčník). A poslední verze je propagační materiál pro prodejny typu B a C pod názvem JO magazín.

Společnost TEMPO, obchodní družstvo, pro propagaci zboží na svých prodejnách vydává dále propagační materiály.

Činnost velkoobchodní

Velkoobchodní činnost ve společnosti zajišťují velkoobchodní sklady Hlučín a velkoobchodní sklad v Opavě. Evidence zásob zboží je vedena programem Navision online na syntetickém účtu 132 – Zboží na skladech pomocí skladových karet (viz výše).

Při výdeji zboží z těchto skladů do vlastní sítě společnosti vznikají vnitropodnikové výkony těchto skladů, a zároveň vnitropodnikový náklad prodejny, která dodávku zboží ze skladu obdrží.

Vnitropodniková marže činí u velkoobchodního skladu v Hlučíně 5,5 %, u velkoobchodního skladu v Opavě je to 6,5 % z pořizovací hodnoty vyskladněného zboží.

Osobní doprava

Zde jsou zachyceny veškeré náklady a výnosy spojené s provozem osobní dopravy. Za účelem zúčtování vnitropodnikových výkonů jsou předkládány přehledy o ujetých kilometrech pracovníkům všeobecné účtárny.

Výkony osobní dopravy představují výnosy tohoto hospodářského střediska a jako vnitropodnikový náklad jsou přičítány příslušným hospodářským střediskům. Vnitropodniková cena výkonu je stanovena jako pevná částka v Kč/km dána vnitropodnikovou směrnicí.

Domovní hospodářství

Tato činnost je rozdělena na dílčí činnosti dle různorodých hledisek (např. vlastnictví nemovitosti):

- **Údržba** - zachycuje veškeré náklady, které souvisejí se zajišťováním údržbářských prací prováděných pracovníky společnosti. Výkony tohoto střediska jsou záúčtovány jako výnos střediska a účtovány jako náklad příslušného hospodářského střediska na základě pracovních příkazů. Vnitropodniková cena výkonu, která je prováděna mimo dílnu, je stanovena pevnou částkou v Kč/ hodina práce;
- **domovní správa** - zachycuje veškeré náklady související s vlastnictvím nemovitostí, pokud však nejsou v nákladech jiných středisek (zůstatková hodnota prodaných nemovitostí). Do výnosů náleží případné nájemné za byty a tržby z prodeje nemovitostí;
- **provozovny v pronájmu** - zachycuje náklady ve formě pronájmu provozoven. Výnosem je předpis nájemného dle nájemních smluv a tržby z prodeje DHM a DDHM kromě nemovitostí;
- **uzavřené provozovny** - zachycuje veškeré náklady týkající se udržování provozoven, kde společnost ukončila činnost, ale stále jsou evidovány v majetku společnosti. Ve výnosech jsou zachyceny tržby z prodeje DHM a DDHM, kromě nemovitostí.

Ostatní činnost

Mezi ostatní činnosti patří činnost skladů a rekreační činnost:

- **sklad údržby Opava** – vede druhovou evidenci zásob materiálu. Evidence je vedena počítačovým programem Navision. Výdej materiálu do spotřeby se účtuje jako vnitropodnikový náklad střediska – Údržba;
- **sklad MTZ Hlučín** – vede druhovou evidenci zásob materiálu, tiskopisů a DDHM prostřednictvím počítačového programu Navision jako „granule“ programu MBS Navision. Výdej materiálu do vlastní sítě společnosti se účtuje jako vnitropodnikový výnos daného skladu a vnitropodnikový náklad hospodářského střediska, který do svých nákladů zúčtoval spotřebu materiálu. Vnitropodnikový výnos je vnitropodnikovou směrnicí stanoven na 12 % z pořizovací hodnoty vyskladněného materiálu;

- **rekreační činnost** – v nákladech jsou evidovány náklady spojené s provozem vlastních rekreačních středisek. Ve výnosech pak poplatky za užívání těchto středisek na základě smlouvy.

Správní činnost

Rozvrhovou základnou pro správní náklady a výnosy jsou mzdy pracovníků střediska správy a veškeré nespecifikované náklady a výnosy. Rozpočet nákladů a výnosů na správní činnost je pomocí rozvrhové základny rozdělen do těchto činností družstva:

- prodejny,
- velkoobchodní střediska.

Náklady respektive výnosy se rozúčtují dle poměru skutečných mzdových nákladů v daném měsíci.

4.2.1.2 Vnitropodnikový reporting

Pouhé zpracovávání vnitropodnikového účetnictví není pro vedení společnosti nijak využitelné, pokud data v něm obsažená nejsou zpracována do příslušných reportů. Reporty zobrazují právě ty skutečnosti a hodnoty, které jsou ve vnitropodnikovém účetnictví zachyceny.

Společnost TEMPO, obchodní družstvo, zpracovává reporting online dle potřeb jednotlivých pracovníků, ale v písemné podobě jedenkrát měsíčně, a to pro poradu vedení a představenstvo družstva za družstvo jako celek vždy od počátku roku k příslušnému datu.

Mezi standardní měsíční reporty pro management družstva patří:

- rozvaha a výsledovka,
- rozbor plnění podnikatelských záměrů,
- údaje o počtu zaměstnanců, produktivitě práce a mzdách v jednotlivých činnostech,
- údaje o dosažené marži v maloobchodě a velkoobchodě,
- údaje o maloobchodním a velkoobchodním obratu podle jednotlivých prodejen a velkoobchodních skladů.

Čtvrtletně se pak schází vrcholové vedení společnosti se středním managementem k podrobnému hodnocení vývoje za uplynulé čtvrtletí.

Ze softwaru personalistika a mzdy je sledována dosažená produktivita práce, jak na přepočtený stav zaměstnanců, tak i na odpracovanou hodinu.

Všichni řídicí zaměstnanci mají přístupová práva do programu Navision a údaje mají dostupné v kterémkoli okamžiku (nastavené reporty, možnost tvorby jakýchkoli vlastních reportů nebo filtrování údajů dle potřeb).

Veškeré reporty mají jednotné uspořádání tabulky, která je tvořena sloupci minulý rok, plán, běžný rok s vyhodnocením odchylek **viz příloha č. 3.**

Společnost má podle mého názoru dobře propracovaný způsob vedení vnitropodnikového účetnictví a následně také vhodně zvolenou analytickou evidenci. Vše poskytuje přesný obraz o činnostech společnosti a jednotlivých lokalit. Společnost využívá volnou účtovou třídu 8 – Vnitropodnikové účetnictví pro evidenci zásob v prodejních cenách, což je podle mého výhodné nejen pro vedoucí pracovníky prodejen, ale i pro samotné vedení společnosti.

4.2.1.3 Analýza reportu plnění podnikatelského záměru

Vnitropodnikové účetnictví poskytuje vhodné informace pro report - plnění podnikatelského záměru. Z analýzy reportů plnění podnikatelského záměru a analýzy výsledovky vyplývá, že společnost eviduje pouze náklady a výnosy provozní, finanční a vnitropodnikové. Proto vykazuje jen výsledek **hospodaření z běžné činnosti**.

Report plnění podnikatelského záměru se soustředí na nákladová a výnosová konta a výsledek hospodaření buď společnosti jako celku, nebo jednotlivých činností, popřípadě jednotlivých prodejen.

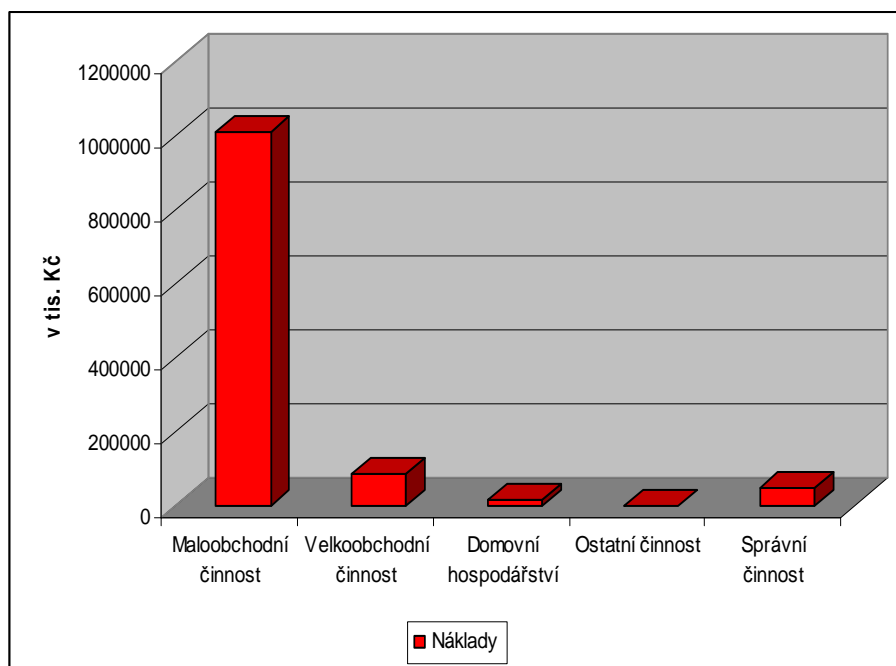
Podle jednotlivých činností celkové náklady společnosti činí 1 162 590 500 Kč. Největší podíl na celkových nákladech má maloobchodní činnost, následně velkoobchodní činnost, správní činnost, domovní hospodářství a dále pak ostatní činnost. Struktura nákladů z běžné činnosti dle jednotlivých druhů činnosti je uvedena v **tabulce 4.2.**

Tab. 4.2 Náklady z běžné činnosti za rok 2009

Činnost	Celkem v Kč	Z toho vnitropodnikové v Kč
Maloobchodní činnost	1 012 054 600	46 381 300
Velkoobchodní činnost	83 703 800	2 576 900
Domovní hospodářství	15 627 300	117 400
Ostatní činnost	1 434 800	79 500
Správní činnost	49 770 000	539 200
Celkem	1 162 590 500	49 694 300

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.1 Výše nákladů za rok 2009



Zdroj: vlastní zpracování

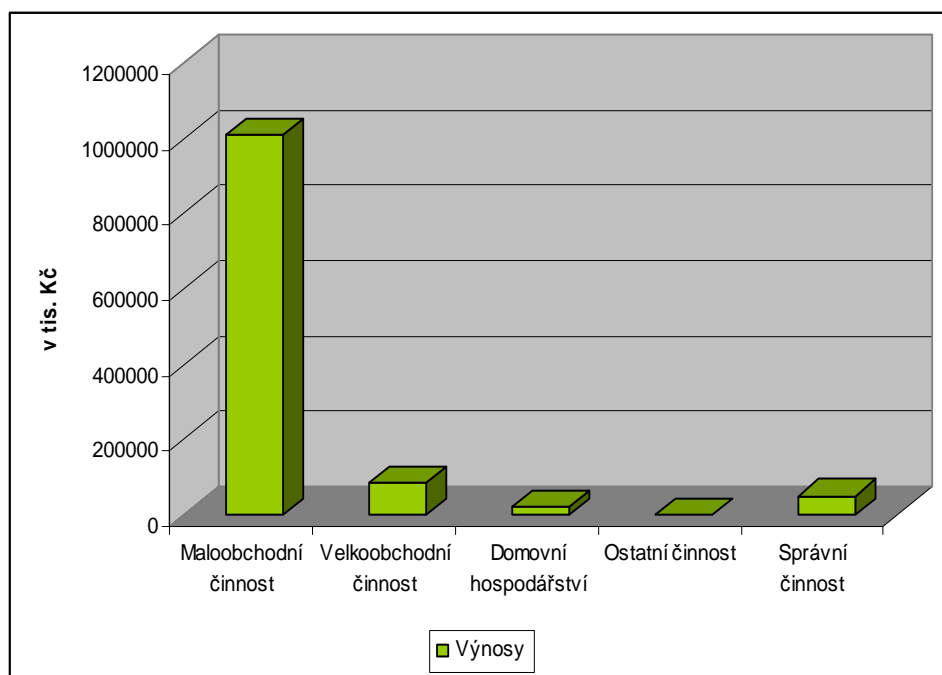
Celkové výnosy společnosti činí 1 166 970 800 Kč. Největší podíl na celkových výnosech mají maloobchodní činnost, velkoobchodní činnost, správní činnost, domovní hospodářství a ostatní činnost viz **tabulka 4.3**.

Tab. 4.3 Výnosy z běžné činnosti za rok 2009

Činnost	Celkem v Kč	z toho vnitropodnikové v Kč
Maloobchodní činnost	1 010 496 500	-
Velkoobchodní činnost	83 077 400	24 914 300
Domovní hospodářství	21 943 900	-
Ostatní činnost	1 528 900	1 291 600
Správní činnost	49 924 100	22 337 000
Celkem	1 166 970 800	48 542 900

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.2 Výnosy z běžné činnosti za rok 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Dále z analýzy reportu vyplývá, že výsledkem hospodaření společnosti je zisk ve výši 4 380 300 Kč, a to i přes propad maloobchodní a velkoobchodní činnosti. Největší

zásluhu na vykázání kladného rozdílu má domovní hospodářství, a to díky odprodeji nepotřebného dlouhodobého majetku. Tyto tržby přesáhly hodnotu 6 000 000 Kč.

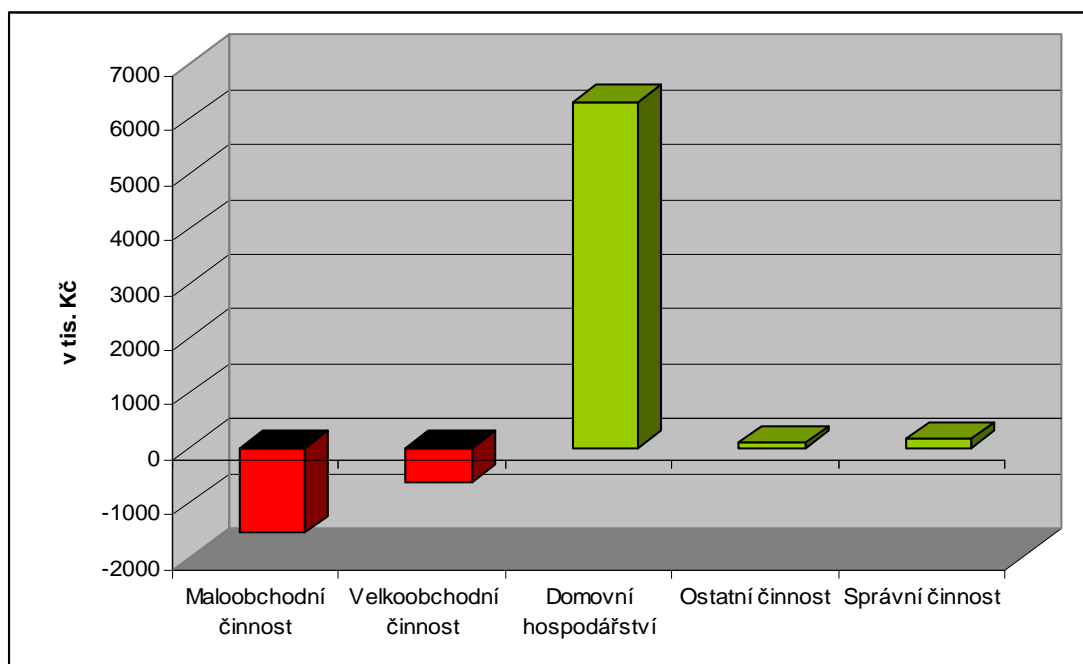
Tento výsledek hospodaření je vykázán v brutto hodnotě a podléhá jak dani z příjmů, tak i auditu viz **tabulka 4.4**.

Tab. 4.4 Výsledek hospodaření za rok 2009

Činnost	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Maloobchodní činnost	1 012 054 600	1 010 496 500	- 1 558 100
Velkoobchodní činnost	83 703 800	83 077 400	- 626 400
Domovní hospodářství	15 627 300	21 943 900	6 316 600
Ostatní činnost	1 434 800	1 528 900	94 100
Správní činnost	49 770 000	49 924 100	154 100
Celkem	1 161 409 000	1 166 970 800	4 380 300

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.3 Výsledek hospodaření za rok 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Názor: Jak je zřejmé z předchozí tabulky, obě „hlavní“ činnosti družstva vykazují ztrátu. Dle mého názoru a přezkoumání výsledku hospodaření maloobchodní činnosti v minulých letech, je tato ztráta zapříčiněna nástupem globální finanční krize. Ostatní

činnosti vykazují oproti roku 2008 zlepšení výsledku hospodaření. Domnívám se, že až rok 2010 bude pro společnost obtížný, protože lidé už utratili většinu svých úspor a budou se snažit co nejvíce šetřit. Kvalita informací z vnitropodnikového účetnictví pro vyhodnocení plnění podnikatelského záměru plně vyhovuje požadavkům vedoucích pracovníků společnosti.

4.2.1.4 Analýza reportů prodejen se zaměřením na výsledek hospodaření

Vnitropodnikové účetnictví společnosti poskytuje mimo jiné prostřednictvím reportingu informace o jednotlivých prodejnách. Jednotlivé prodejny analyzují tyto informace - report z vnitropodnikového účetnictví každý měsíc, kde se zaměřují na svůj výsledek hospodaření. Analýzou reportu byly jednotlivé typy prodejen rozděleny na střediska **ztrátová** a **zisková**.

Mezi ztrátová střediska patří dlouhodobě prodejny typu B a typu C, nově i některé prodejny typu TUTY. Prodejny typu B vykazují ztrátu již několik let. V roce 2009 vykázaly ztrátu 2 902 000,--Kč. Analýzou reportu plnění podnikatelského plánu bylo zjištěno, že důvodem vykázaní ztráty je rapidní snížení tržeb za zboží (o více než 5 000 000,--Kč). Mezi nejvíce ztrátové prodejny patří prodejny ve Štěpánkovicích, v Budišově a Kravařích – Koutech. Výsledek hospodaření jednotlivých prodejen je v **příloze č. 4**.

Návrh: Vedení společnosti bych navrhla zamýšlení se nad tím, zda provozování dvou i více ztrátových prodejen v jednom městě či vesnici je důležité a zda by nebylo lepší jejich činnost ukončit, případně omezit provoz pouze na jednu prodejnu. Informace z vnitropodnikového reportingu prodejen plně vyhovují nárokům pracovníků společnosti.

I prodejny typu C vykazují ztrátu již v několikátém roce po sobě. V letošním roce zaznamenaly ztrátu ve výši 3 044 000,-- Kč. Kladný výsledek hospodaření byl u prodejen typu C dosažen jen ve dvou prodejnách, a to v prodejny Branka u Opavy a v Darkovicích viz **příloha č. 5**.

U prodejen typu TUTY je dle analýzy reportu prodejen ztráta zapříčiněna zvýšením nákladů na spotřebu materiálu, nákladů na spotřebu energie, náklady na opravy a udržování. Mezi největší vzrůstající náklady se řadí zákonné sociální náklady, manka a škody z provozní činnosti a odpisy DNM a DHM majetku. Nejvíce ztrátové byly prodejny v Prostějově a v Hlučíně (k 1. 2. 2010 byla prodejna uzavřena) viz **příloha č. 6**.

Mezi zisková střediska náleží specifické prodejny, a to prodejna typu A, Supermarket Terno, prodejny stavebnin, prodejna masa – uzenin a prodejny průmyslového zboží viz **tabulka 4.5**.

Tab. 4.5 Výsledek hospodaření prodejen

Prodejna	Výsledek hospodaření 2008	Výsledek hospodaření 2009
Opava – Typ A	2 340 000	2 588 000
Supermarket Terno	2 729 000	1 930 000
Pustá Polom – Maso uzeniny	30 000	112 000
Kravaře - Stavebniny	483 000	74 000
Vítkov – 3 prodejny průmyslového zboží	431 000	34 000

Zdroj: vlastní zpracování

U prodejen stavebnin je situace obdobná jako u prodejen typu A, jejich zisk se také snížil skoro na polovinu. Analýza reportu prodejen vykazuje že důvodem tohoto poklesu je snížení zisku v prodejně v Kravařích, kde i v roce 2009 pokračovaly opravy místních komunikací, které mnohdy způsobily nemalé problémy dostupnosti prodejny.

Prodejny průmyslového zboží jsou sice ziskové, ale jejich celkový zisk dosáhl velice nízké úrovně. V roce 2008 se zisk pohyboval okolo 900 000 Kč, v roce 2009 okolo 100 000 Kč.

Jedinou prodejnou, kde zisk dosahoval větší výše než v minulých letech, je prodejna Maso – Uzeniny v Pusté Polomi. Výše hospodářského výsledku jednotlivých typů prodejen je uveden v **tabulce 4.6** a následně graficky znázorněn v **grafu 4.4**.

Tab. 4.6 Hospodářský výsledek za jednotlivé typy prodejen

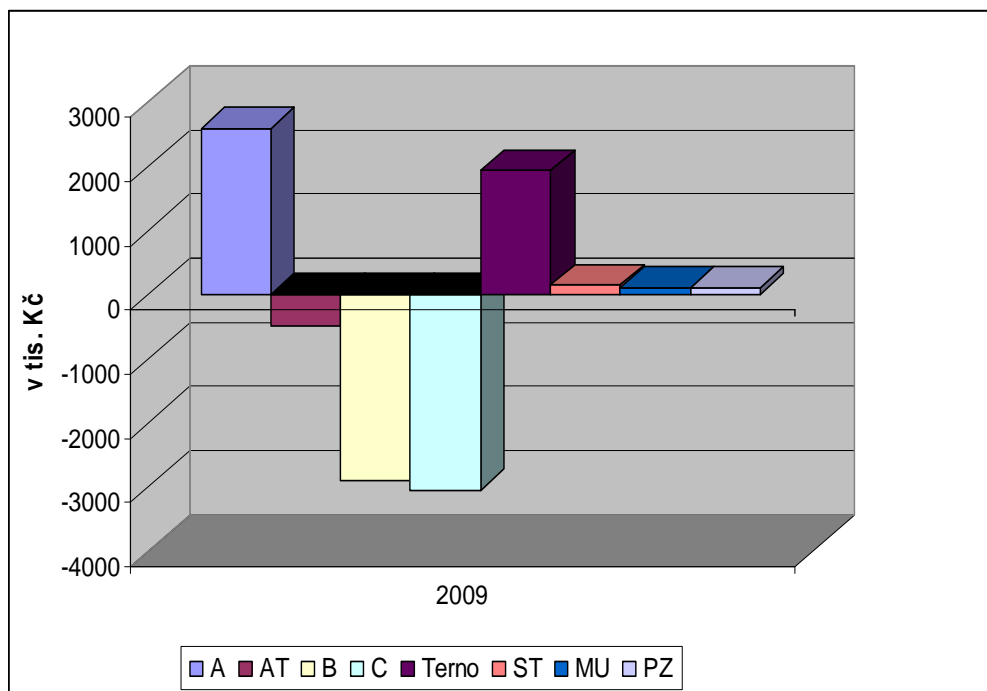
Typ prodejny	HV za rok 2009 v Kč
A	2 588 000
TUTY	496 000
B	- 2 902 000
C	-3 044 000
TERNO	1 930 000
Stavebniny	146 000
Maso-Uzeniny	112 000
Průmyslové zboží	108 000
Celkem	- 1 558 000

Zdroj: vnitropodnikové dokumenty

Z přecházejících informací lze usoudit, že prodejny typu B a C jsou již dlouhodobě ztrátové. Nabízí se zde otázka „Proč tyto typy prodejen společnost stále provozuje?“. Z analýzy reportu vyplynuly tyto odpovědi:

- protože se tyto prodejny nacházející v malých vesnicích, kde by zrušení prodejen znamenalo velké problémy s nákupem potravin pro místní obyvatele,
- jsou dobrým základem pro výchozí pozici při obchodním vyjednávání s dodavateli společnosti (% obratu, počtem prodejních míst).

Graf 4.4 Hospodářský výsledek podle typů prodejen v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Názor: Podle mého názoru je tento důvod držení ztrátových jednotek z hlediska morálního správný, ale z hlediska ekonomického a z hlediska efektivnosti společnosti by vedení společnosti mělo ještě zvážit provozování tolika ztrátových prodejen. Ztrátovost malých prodejen je podle mého názoru daná malou kupní silou dané vesnice. Vedení společnosti bych navrhla zamyslet se nad otázkou, zda není pro společnost výhodnější zbavit se čtyř ztrátových prodejen a otevřít novou, větší prodejnu typu TUTY. K otevření této prodejny bych využila stávající prostory jedné z uzavřených prodejen, které by se však musely zrekonstruovat, snad i rozšířit. Dále bych doporučila zaměřit se na efektivnější využití stávajících prostor, zejména pokud ztrátu prodejen vyrovnávají svým výsledkem hospodaření nově otevřené prodejny. Společnost do budoucna počítá s rozšířením vlastní sítě prodejen a nadále bude pokračovat i v modernizaci stávajících prodejen.

4.2.1.5 Analýza reportů maloobchodní a velkoobchodní obrat

Informace z vnitropodnikového účetnictví jsou využívány i při čtvrtletním reportu maloobchodního a velkoobchodního obratu. Z něj vyplývá, že dvouletý růst maloobchodního obratu byl ukončen nastupující krizí již v 3. čtvrtletí 2008 a od 4. čtvrtletí 2008 se zastavil a obrat začal klesat.

V roce 2009 propad pokračoval a ještě více se prohloubil. Při klesajícím obratu bylo prioritou společnosti udržet si platební schopnost, což se podařilo.

Maloobchodní obrat k 31. 12. 2009 dosáhl hodnoty 1 139 901 000,-- Kč a oproti skutečnosti předchozího roku byl nižší o 75 764 000,-- Kč. Minimálně polovina tohoto poklesu byla způsobena poklesem cen prodáváného zboží v prodejnách. Maloobchodní obrat byl realizován v 98 prodejních jednotkách.

Dále z analýzy reportu maloobchodního obratu vyplynulo, že méně klesl obrat v prodejnách TUTY, zatímco prodejny typu B a C se propadají až o 10 %.

Z analýzy reportu maloobchodního obratu vyplývá, že i společnost v období finanční krize byla donucena snižovat ceny zboží. To mělo rozhodující vliv na pokles či alespoň nedosažení možné úrovně maloobchodního obratu.

Maloobchodní obrat jednotlivých typů prodejen v letech 2007, 2008 a 2009 je zobrazen v **tabulce 4.7**.

Tab. 4.7 Maloobchodní obrat

Typ prodejen	2007	2008	2009
Typ A	45 148 000	46 000 000	40 530 000
TUTY	688 332 000	729 466 000	692 496 000
Typ B	171 578 000	175 122 000	160 603 000
Typ C	52 450 000	53 102 000	48 619 000
Terno	145 395 000	157 430 000	149 400 000
Stavebniny	27 303 000	23 524 000	20 933 000
Maso – Uzeniny	4 468 000	4 875 000	4 878 000
Průmyslové zboží	26 630 000	25 947 000	22 442 000
Celkem	1 169 438 000	1 215 665 000	1 139 901 000

Zdroj: vnitropodnikové dokumenty TEMPO, obchodní družstvo

Z analýzy měsíčního reportu vyplývá, že **velkoobchodní obrat** dosáhl ve fakturačních cenách výše 560 000 000 Kč a oproti přecházejícímu období je nižší o 24 000 000 Kč. Podrobnější analýzou bylo zjištěno, že na tento pokles měl velký vliv pokles maloobchodního obratu, díky kterému poklesly o 12 000 000 Kč dodávky do vlastní sítě prodejen a o dalších 12 000 000 Kč klesly dodávky cizím odběratelům.

I přes toto snížení celkového obratu velkoobchod Hlučín překročil plánovaný obrat o 2 000 000 Kč, avšak velkoobchod s ovocem a zeleninou plánovaný obrat nesplnil o 3 000 000 Kč. Velkoobchod Hlučín dosáhl obratu ve výši 520 000 000 Kč, což je však o 19 000 000 Kč menší než v předcházejícím roce. Velkoobchod s ovocem a zeleninou dosáhl obratu ve výši 40 000 000 Kč.

Tab. 4.8 Velkoobchodní obrat

Prodejna	2007	2008	2009
Velkoobchod Hlučín	550 000 000	539 000 000	520 000 000
Velkoobchod Opava	48 000 000	45 000 000	40 000 000
Celkem	598 000 000	584 000 000	560 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

Názor: Společnosti bych doporučila zaměřit se na získávání dalších obchodních příležitostí například zásobováním většího počtu cizích subjektů z velkoobchodní sítě, případně rozšiřování vlastní obchodní sítě v obcích, kde není tak velký konkurenční tlak jako ve velkých městech. Domnívám se, že informace z vnitropodnikového účetnictví jsou pro vnitropodnikový reporting maloobchodního a velkoobchodního obratu zcela dostačující.

4.2.1.6 Analýza reportu maloobchodní marže

Vnitropodnikové účetnictví poskytuje důležité informace pro vytváření reportu maloobchodní marže. Z analýzy měsíčního reportu maloobchodní marže vyplývá, že TEMPO, obchodní družstvo, stanovuje maloobchodní marži na základě rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou prodaného zboží. Prodejní cena je určena samotným trhem, nákupní cena je vyjednávaná specialisty společnosti (zbožíznalci) s dodavateli při výběru nejvýhodnějšího

dodavatele, optimálního požadovaného sortimentu, při nejvýhodnějších dodavatelských podmínkách a samozřejmě s nejvýhodnější cenou. Celkovým rozpočtem má společnost určenou potřebu **absolutní marže**, kterou musí zbožíznalci naplnit.

U jednotlivých typů prodejen má společnost stanovenou samostatnou cenovou politiku, takže stejný druh zboží má stejnou cenu u všech prodejen typu B a C, ale jinou než stejný druh zboží u prodejen typu TUTY atd. Způsob stanovení marže je určen vnitropodnikovou směrnicí.

Společnost jako celek vykazuje maloobchodní marži ve výši 220 325 000,-- Kč za rok 2009, což činí 26,2 % z nákupní ceny zboží. Oproti loňskému roku se marže zvýšila o 1 %. Výše marže se liší podle jednotlivých typů prodejen.

Analýzou reportů bylo zjištěno, že **největší marže** je u prodejny typu A, což je k výše uvedené lokaci této prodejny zřejmé. Výše procentní marže je stanovena na 31,7 % a v letošním roce činí 2 588 000 Kč.

Prodejny typu TUTY vykazují maloobchodní marži ve výši 40 789 400,-- Kč, což je vyjádřeno v procentech 27,2 % z nákupní ceny zboží. V letošním roce se výše marže zvýšila o 0,7 % oproti loňskému roku.

Prodejny typu B mají o něco vyšší marži, a to 30 % z rozdílu prodejní a nákupní ceny zboží. Marže vyjádřena v peněžních jednotkách činí 11 789 300,-- Kč. Marže v prodejnách typů B zaznamenala oproti loňskému roku vzrůst o 2,3 %.

Nepatrně vyšší marži (vzhledem k marži v prodejnách typu B) ve výši 30,5 % z rozdílu prodejní a nákupní ceny zboží vykazují prodejny typu C. I když je marže v % vyšší než u typů B, marže vyjádřena v peněžních jednotkách je o více než polovinu nižší, činí 5 016 100,-- Kč. Nárůst marže v roce 2009 oproti 2008 činil 2,1 %.

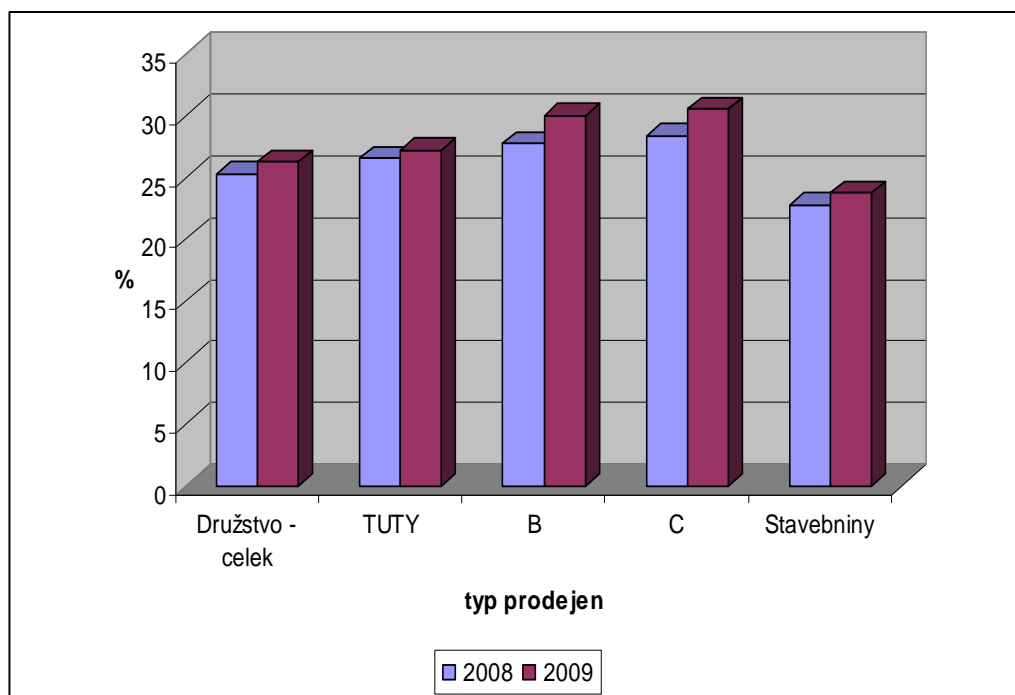
Tyto prodejny dosahují maloobchodní marže, která je vyšší než marže vykázána za společnost jako celek.

Oproti tomu následující typy prodejen dosahují marži nižší než společnost jako celek.

Nejnižší marže je stanovena u supermarketu TERNO. Výše procentní marže je u supermarketu určena ve výši 18,2 % z rozdílu prodejní a nákupní ceny.

Prodejny stavebnin dosahují marže ve výši 3 342 600,-- Kč, což je 23,7 % z rozdílu prodejní a nákupní ceny zboží. Marže u prodejen stavebnin vzrostla oproti roku 2008 o 1 %. Vývoj marže v jednotlivých prodejnách za rok 2008 a 2009 je znázorněna graficky na následujícím **grafu 4.5**.

Graf 4.5 Vývoj marže za období 2008 - 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Názor: *Dle mého názoru je společnost ekonomickou situací nucena neustále upravovat maloobchodní marži. I když je v prodejnách typu B a C marže dosti vysoká (okolo 30 %), určitě nepokryje celou část fixních nákladů jednotlivých prodejen. Nejen z tohoto důvodu bych vedení společnosti doporučila upravení marže směrem nahoru. Vedení společnosti bych doporučila zamyšlení nad propagační politikou prodejen, především rozšířením dostupnosti letáků.*

4.2.1.7 Zhodnocení reportů

Reporty z vnitropodnikového účetnictví jsou pro potřeby vedení společnosti velice kvalitní. Veškeré informace z vnitropodnikového účetnictví jsou pro vedoucí pracovníky dostupné on-line. Vnitropodnikové účetnictví je detailně promyšleně evidováno od těch nejzákladnějších činností, až po družstvo jako celek. Obsah reportu si vedoucí pracovníci mohou nastavit dle svých požadavků. Informace vnitropodnikového účetnictví jsou zpracovány programem ihned a pracovníci je mají ihned k dispozici v takovém rozsahu a kvalitě, jakou požadovali.

5 Závěr

Tato diplomová práce je zaměřena na vnitropodnikové účetnictví a jeho koncepce. Cíle, které byly stanoveny v úvodu této práce, jsem se snažila obsahem diplomové práce splnit. V práci je naznačena důležitost vedení vnitropodnikového účetnictví pro rozhodování vedení společnosti. Informace poskytnuté vnitropodnikovým účetnictvím mají velký význam ve vztahu k možnosti jejich využití. Jedny z nejdůležitějších informací jsou informace o nákladech a výnosech společnosti, proto je v práci charakterizováno základní členění nákladů a výnosů. Diplomová práce analyzuje jednotlivé koncepce vnitropodnikového účetnictví a následně uvádí i kritéria pro výběr vhodné koncepce pro společnost. Diplomová práce se podrobněji zabývá i jednotlivými typy vedení vnitropodnikového účetnictví. Dále jsou nastíněny oblasti, které úzce s vnitropodnikovým účetnictvím souvisejí, a to kalkulační systém a vnitropodniková cena.

Práce objasňuje využití vnitropodnikového účetnictví v praxi konkrétně ve společnosti TEMPO, obchodní družstvo. Společnost využívá kombinovanou soustavu vnitropodnikového účetnictví. Používá jak jednookruhovou soustavu, tak i dvouokruhovou soustavu vnitropodnikového účetnictví. Forma dvouokruhové soustavy je specifická v tom, že společnost využívá volné účetní třídy na evidenci zásob. V dané společnosti je koncepce vnitropodnikového účetnictví dobře propracována. Systém vnitropodnikového účetnictví dovoluje odpovědným pracovníkům využívat různé údaje pro potřeby rozhodování a řízení nejen jednotlivých prodejen, ale i podniku jako celku. Jednotlivé operace vnitropodnikového účetnictví mají nastaveny a propracovány do nejmenších detailů. Domnívám se, že vybraný podnik má velmi stabilní informační zázemí, na kterém může bez problému stavět.

Vnitropodnikové účetnictví poskytuje vedení družstva vhodné podklady pro vnitropodnikový reporting. Informace z vnitropodnikového účetnictví jsou podle mého názoru dosti kvalitní a naprosto vyhovují požadavkům vedoucích pracovníků. Velkou výhodou je to, že informace vnitropodnikového účetnictví jsou dostupné v jakémkoliv okamžiku, protože jsou pro vedoucí pracovníky přístupné on-line. Obsah vnitropodnikového reportingu je dán požadavky vedoucích pracovníků zadaných přímo v systému vnitropodnikového účetnictví. Domnívám se, že k takové kvalitě vnitropodnikových informací přispívá vhodně zvolený počítačový program. Společnost TEMPO, obchodní družstvo, si zvolilo výpočetní systém Navision, který je dle mého názoru velkým přínosem jak ve zkvalitnění řízení všech činností družstva.

Seznam použité literatury

1. ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 186 s. ISBN 80-251-1124-5.
2. FIBÍROVÁ, J.; ŠALJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
3. HANUŠOVÁ, H. *Vnitropodnikové účetnictví*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. 120 s. ISBN 978-80-214-3373-1.
4. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
5. HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví : základy*. 2. vyd. Ostrava : Mirago, 2007. 125 s. ISBN 80-86617-34-3.
6. KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.
7. LANDA, M. *Finanční a manžerské účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2008. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
8. LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
9. ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press. 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
10. Vnitřní směrnice TEMPA, obchodního družstva – Směrnice o účetnictví
11. Vnitřní směrnice TEMPA, obchodního družstva – Směrnice o zásobách

Seznam zkratek a symbolů

ČÚS	– Český účetní standard
Sb.	– sbírka zákonů
SÚN	– Spojovací účet nákladů
SÚV	– Spojovací účet výnosů
SÚZ	– Spojovací účet zásob
SN	– skutečné náklady
PSN	– předem stanovené náklady
VPC	– vnitropodniková cena
MBC	– Microsoft Business Solutinos
SQL	– Structured Query Language
NAV	– Navision
MTZ	– materiálně technické zásoby
DNM	– dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	– dlouhodobý hmotný majetek
ST	– stavebniny
MU	– maso uzeniny
PZ	– průmyslové zboží
VO	– velkoobchod
VOOZ	– velkosklad ovoce a zeleniny
MO	– maloobchod

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. 4. 2010

.....
Tereza Kalužová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Tereza Kalužová
Pekliska 54
747 31 VELKÉ HOŠTICE

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Organizační struktura společnosti TEMPO, obchodní družstvo

Příloha č. 2 – Ukázka části účetního rozvrhu společnosti TEMPO, obchodní družstvo

Příloha č. 3 – Ukázka uspořádání vnitropodnikového reportingu

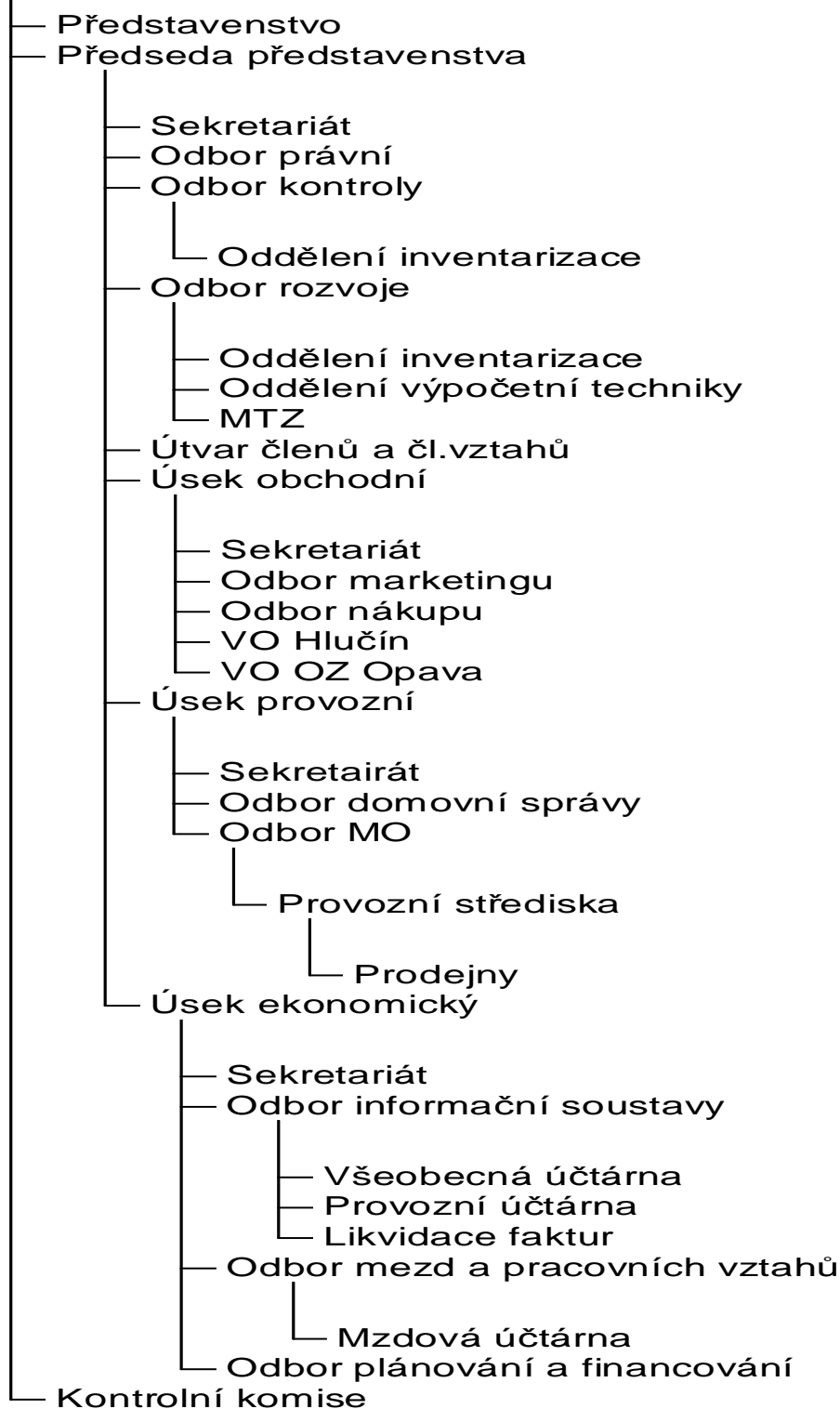
Příloha č. 4 – Výsledek hospodaření jednotlivých prodejen typu B

Příloha č. 5 – Výsledek hospodaření v prodejnách typu C

Příloha č. 6 – Výsledek hospodaření v prodejnách typu TUTY

Příloha č. 1 – Organizační struktura společnosti TEMPO, obchodní družstvo

Shromáždění delegátů



Příloha č. 2 – Ukázka části účetního rozvrhu společnosti TEMPO, obchodní družstvo

111010	Pořízení materiálu MTZ	Účet	134995	Zboží v maloobch. prod. celkem	Do-součet	504010	Prodané zboží VO v NC	Účet	699109	Výkony údržby	Účet	Do-součet
111025	Konto adjustace skladu MTZ	Účet	139010	Zboží na cestě VO Hlučín	Účet	504011	Prodané zboží VO v NC dočasné	Účet	699119	Výkony skladu MTZ	Účet	Účet
111985	Pořízení materiálu celkem	Do-součet	139040	Zboží na cestě VO OZ	Účet	504012	Prod. zboží VO-rozdíl cen 131	Účet	699129	Výkony osobní dopravy	Účet	Účet
112010	Materiál skladu údržby-oprava	Účet	139050	Zboží na cestě prodějný	Účet	504020	Cenové odchylky-VO sklady	Účet	699149	Správní činnost	Účet	Účet
112020	Materiál skladu MTZ-Hlučín	Účet	139900	Zboží na cestě VO-pomocný účet	Účet	504021	Prodané zboží VOOZ	Účet	699158	Výnos VO z před na PJ-od 1.7.0	Účet	Účet
112021	Materiál skladu MTZ-dočasné	Účet	139995	Zboží na cestě celkem	Do-součet	504022	Cenové odchylky-VOOZ	Účet	699159	Výnos z předání-prodejný	Účet	Do-součet
112110	Palivo prodejen	Účet	211020	Pokladna listěná OD	Účet	504030	Prodané zboží prodějen v NC	Účet	699195	Vnitropod.výnosy celkem	Účet	Účet
112140	Aktivace PHM do zásob	Účet	211030	Pokladna VO Hlučín	Účet	504031	DS-Prodané zboží prodějen v NC	Účet	701000	Početní účet rozvahový	Účet	Účet
112150	Čipové karty na účty	Účet	211040	Valutová pokladna EUR	Účet	504036	Cen. odchylky (výkony VO)	Účet	702000	Konečný účet rozvahový	Účet	Účet
112160	Materiál pro opravy/IT	Účet	211985	Pokladna celkem	Do-součet	504040	Prodané zboží-přefakturace	Účet	710000	Účet zisku a ztrát	Účet	Účet
112170	Materiál pro propagaci-TERNO	Účet	331010	Mzdy zaměstnanců	Účet	504050	Fakturační slevy-PJ	Účet	801020	Zásoby zboží v C+C	Účet	Účet
131010	Pořízení zboží VOS Hlučín	Účet	331020	Ostatní osobní náklady	Účet	504060	Fakturační slevy-PJ	Účet	801030	Normy mank a škod	Účet	Účet
131025	Konto adjustace skladu Hlučín	Účet	331030	Mzdy krácením tržeb	Účet	504071	EDI fa-fakturační sleva 0%DPH	Účet	801040	Přebýtky zásob	Účet	Účet
131100	Konto adjustace skladu VOOZ	Účet	331985	Zaměstnanci celkem	Do-součet	504072	EDI fa-fakturační sleva 9%DPH	Účet	801050	Manka k náhradě	Účet	Účet
131125	Pořízení zboží PJ	Účet	333010	Deponované mzdy	Účet	504076	EDI fa-fakturační sleva 19%DPH	Účet	801060	Škody pojišťovna	Účet	Účet
131200	DS-Pořízení zboží PJ	Účet	333030	Kauce-ekonomický pronájem	Účet	504080	Dodat.bonusy-TUTY,TIP,TERNO,OD	Účet	801070	Ostatní škody	Účet	Účet
131985	Pořízení zboží celkem	Do-součet	333995	Ost.závazky vůči zam. celkem	Účet	504090	Slevy,bonusy-VO,MTZ	Účet	802500	Znehodnocené zboží	Účet	Účet
132100	Zboží VOS Hlučín	Účet	422010	Nedělitelný fond -75%	Účet	504110	Normy mank a škod na zboží	Účet	802501	Rozdíl ze zaokrouhlení-9%DPH	Účet	Účet
132200	Dočasné skladové VO Hlučín	Účet	422020	Nedělitelný fond-rozdělení VH	Účet	504995	Přebýtky zásob zboží	Do-součet	802502	Rozdíl ze zaokrouhlení-19%DPH	Účet	Účet
132300	Převod na sklad obalů 903	Účet	422040	Nedělitelný fond-převedení maj. pod	Účet	599109	Prodané zboží celkem	Účet	802509	Rozdíl ze zaokrouhlení-nerozli	Účet	Do-součet
132302	Převod na sklad rakl 902	Účet	422050	Nedělitelný fond-rozdělení VH	Účet	599119	Vnitropodniková údržba	Účet	811010	Spojovací účet k zásobám	Účet	Účet
132303	Převod na sklad kus.zb.904	Účet	422995	Fond členů a funkcionářů	Účet	599129	Přirážka skladu MTZ	Účet	811020	Spoj. účet k tržbám (802329)	Účet	Účet
132306	Převod na sklad adjustace	Účet	423010	Sociální fond	Účet	599149	Náklady na správní činnost	Účet	830300	Vrácené lahve C+C	Účet	Účet
132307	Oceňovací rozdíly-přesun reg.č	Účet	423020	Statutární fondy celkem	Účet	599159	VO marže při předání-prodejný	Účet	833333	Vrácené lahve-vyrovnávací účet	Účet	Účet
132380	Cash Carry Podhradí,Knov	Účet	423995	Rezerva na restituce	Účet	599995	Vnitropodnikové náklady celkem	Do-součet	888888	Spojovací účet	Účet	Účet
132381	Oceňovací rozdíly-přesun reg.č	Účet	427010	Rezerva na výplatu transf.pod.	Účet	602010	Služby	Účet				
132382	Prodej C+C Podhradí,Knov	Účet	427020	Ostatní fondy celkem	Účet	602020	Nájem placený předem	Účet				
132390	Cash Carry Hlučín	Účet	427995	Materiál pro údržbu/112	Účet	602030	Služby-přefakturace	Účet				
132391	Prodej C+C Hlučín	Účet	501010	Drobný HM (OOPP) /12	Účet	602040	Služby-závodní stravování	Účet				
132982	Ostatní úbytky C+C Hlučín	Účet	501015	Drobný HM (do 1000 Kč)/12	Účet	602050	Nájem	Účet				
133010	Nákup-z VO skladu	Účet	501020	Drobný HM (OOPP) /12	Účet	602060	Služby-marketingové akce	Účet				
134011	Nákup-přímé dodávky	Účet	501025	Propagační materiál	Účet	602995	Tržby z prodeje služeb celkem	Do-součet				
134012	Nákup-z VOOZ	Účet	501030	Propagační materiál/12	Účet	604010	Tržby za zboží	Účet				
134020	Prodej v ceně pořízení	Účet	501035	Spotřeba ost.mat./112	Účet	604018	Poskytnutí slevy na ČK	Účet				
134030	Cenové odchylky (výkony VO)	Účet	501040		Účet	604019	Poskytnutí slevy na PJ-9%DPH	Účet				
134100	DS-Zásoba zboží PJ	Účet	501045		Účet	604020	Prodej zboží z PJ-0%DPH	Účet				
134150	DS-Přesun zboží z VO na PJ	Účet	501200		Účet	604022	Prodej zboží z PJ-19%DPH	Účet				
134160	DS-Přesun zboží mezi PJ	Účet			Účet	604040	Tržby za zboží-přefakturace	Účet				
134800	DS-Převod zásoby z PJ do DS	Účet			Účet	604995	Tržby za zboží celkem	Do-součet				
134995	Zboží v maloobch.prod.celkem	Do-součet			Účet	622010	Aktivace vnitrop. služeb	Účet				
139010	Zboží na cestě VO Hlučín	Účet			Účet	622995	Aktivace vnitrop. služeb celkem	Do-součet				
139040	Zboží na cestě VO OZ	Účet			Účet	624010	Aktivace dlouhod.hm.majetku	Účet				
139050	Zboží na cestě prodějný	Účet			Účet	624995	Aktivace dlouhod.hm.majetku	Do-součet				
139900	Zboží na cestě VO-pomocný účet	Účet			Účet	641010	Tržby z prodeje DNM,DHM	Účet				
139995	Zboží na cestě celkem	Do-součet			Účet	641016	Tržby-nezdan.glnění	Účet				

Příloha č. 3 – Ukázka uspořádání vnitropodnikového reportingu

Účetní schéma

Jednota Opava

Datum začátku fisk.r 01.01.09

Účetní schéma HOSP Nákladová a výnosová konta a HV

Zobrazení sloupce PPZ Plnění podnikatelského záměru

Pohled analýzy NAKLVYN Nákladová a výnosová konta

Všechny částky jsou v Kč.

Řádek účetního schéma: Filtr data: 01.01.09..31.12.09, Filtr dimenze 1: 06

Číslo řady	Popis	Skutečnost vloni za obdob (tisíce)	Plán letos za období (tisíce)	Skutečnost letos za obdob (tisíce)	Plnění plánu [%]	Index [%]
V	Výnosy celkem	15 472,5	19 529,0	20 762,4	-106,32	-134,19
N	Náklady celkem	10 827,4	11 863,0	12 224,4	103,05	112,90
	Hospodářský výsledek (zisk +, ztráta -)	4 645,1	7 666,0	8 537,9	-111,37	-183,81
M	Marže					
	% marže					

Příloha č. 4 – Výsledek hospodaření jednotlivých prodejen typu B

Prodejna	Výsledek hospodaření 2008	Výsledek hospodaření 2009
Hněvošice	- 27 000	-34 000
Strahovice	- 328 000	- 396 000
Bělá	101 000	121 000
Chlebičov	- 249 000	- 204 000
Štěpánkovice	- 350 000	- 554 000
Kobeřice	- 50 000	- 208 000
Lhota u Opavy	8 000	-76 000
Bobrovníky	63 000	7 000
Kravaře-Kouty	- 252 000	- 404 000
Markvartovice	10 000	-110 000
Dobroslavice	- 83 000	- 96 000
Šilheřovice	- 299 000	-279 000
Závada	56 000	30 000
Bohuslavice	103 000	154 000
Bohuslavice	- 4 000	-48 000
Hat'	- 100 000	-112 000
Darkovice	10 000	15 000
Horní Lhota	- 253 000	-254 000
Hrabyně	- 61 000	-61 000
Hlubočec	- 24 000	-30 000
Suché Lazce	30 000	47 000
Jakubčovice	25 000	53 000
Komárov	129 000	- 27 000
Raduň	- 200 000	-115 000
Hradec nad Moravicí	- 50 000	31 000
Velké Heraltice	189 000	111 000
Melč	- 5 000	-33 000
Budišov	- 398 000	-430 000
Celkem	- 2 009 000	- 2 902 000

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha č. 5 – Výsledek hospodaření v prodejnách typu C

Prodejna	Výsledek hospodaření 2008	Výsledek hospodaření 2009
Borová	- 223 000	-257 000
Třebom	49 000	-68 000
Branka u Opavy	-25 000	12 000
Stěbořice	-348 000	-250 000
Darkovice	-21 000	21 000
Podvihov	-142 000	-124 000
Smolkov	-180 000	-222 000
Budišovice	-175 000	-125 000
Uhlířov	0	-84 000
Mikolajice	-220 000	-290 000
Štáblovice	-216 000	-278 000
Loděnice	-51 000	-79 000
Úblo	-79 000	-119 000
Mladecko	-129 000	-241 000
Staré Oldřůvky	-216 000	-355 000
Hořejší Kunčice	-91 000	-270 000
Radkov	-205 000	-315 000
Celkem	-2 272 000	- 3 044 000

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha č. 6 – Výsledek hospodaření v prodejnách typu TUTY

Prodejna	Výsledek hospodaření 2008	Výsledek hospodaření 2009	Prodejna	Výsledek hospodaření 2008	Výsledek hospodaření 2009
Hlučín	- 700 000	-1 170 000	Háj	288 000	126 000
Ostrava - Poruba	- 98 000	-234 000	Pustá Polom	538 000	485 000
Ostrava	- 395 000	-376 000	Velká Polom	450 000	198 000
Sudice	- 30 000	-317 000	D. Životice	- 62 000	14 000
Štěpánkovice	475 000	416 000	Otice	33 000	-16 000
Kobeřice	174 000	10 000	Skřipov	- 177 000	- 262 000
Bolatice	728 000	430 000	Březová	- 8 000	-5 000
Chuchelná	- 9 000	-174 000	Hradec nad Moravicí	583 000	558 000
Ludgeřovice	378 000	329 000	Opava	288 000	169 000
Kozmice	249 000	194 000	Opava	337 000	325 000
Kozmice	-37 000	-225 000	Litultovice	117 000	29 000
Kravaře	111 000	283 000	Slavkov	184 000	46 000
Opava - Kylešovice	- 579 000	-307 000	Neplachovice	297 000	492 000
Vřesina	226 000	142 000	Slatinice	- 264 000	- 488 000
Píšť	155 000	-336 000	Prostějov	- 2 755 000	-2 319 000
Dolní Benešov	- 19 000	-101 000	Hor. Benešov	- 943 000	-263 000
Darkovičky	186 000	2 000	Větrkovice	- 219 000	-104 000
Dolní Benešov	- 179 000	-383 000	Vítkov	239 000	166 000
Hať	446 000	231 000	Mor. Beroun	328 000	182 000
Těškovice	92 000	38 000	Mor. Beroun	681 000	523 000
Dolní Lhota	17 000	1 000	Budišov	459 000	463 000
Kyjovice	- 12 000	-6 000	Vítkov	716 000	738 000
Celkem				2 289 000	- 496 000

Zdroj: vlastní zpracování